

VAASAN YLIOPISTO
FILOSOFINEN TIEDEKUNTA

Niko Mäkelä

**VERONUMERO RAKENNUSALAN HARMAAN TALOUDEN TORJUNNAN
VÄLINEENÄ**

Julkisoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2014

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO	4
TIIVISTELMÄ	5
1. JOHDANTO	7
1.1. Tutkimuksen aihe	7
1.2. Tutkimuskysymys	8
1.3. Tutkimusmetodi ja lähteet	8
1.4. Työn rakenne	10
1.5. Oikeudelliset periaatteet	10
1.5.1. Perusoikeudet oikeusperiaatteina	12
1.5.2. Tehokkuusperiaate verotuksessa	13
2. VERONUMERON TAUSTAA	14
2.1. Harmaa talous	14
2.1.1. Määritelmä	14
2.1.2. Suomen harmaa talous yleisesti	15
2.1.3. Harmaa talous rakennusosalalla	16
2.2. Veronumero vastauksena haasteisiin	20
2.3. Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015	22
2.3.1. Keskeiset tavoitteet ja halutut vaikutukset	22
2.3.2. Veronumero toimintaohjelman hankkeena	23
2.4. Veronumeron yhteys tilaajan tai rakennusalan urakanantajien ilmoitusvelvollisuutta koskevaan kokonaisuuteen	24
3. VERONUMEROMENETTELY - SUHDE PERUSOIKEUKSIIN JA VEROTUKSEN TEHOKKUUSPERIAATTEESEEN	28
3.1. Julkisen vallan velvollisuus turvata perusoikeuksien toteutuminen	28
3.2. Velvollisuus pitää veronumeroa näkyvillä	29
3.2.1. Veronumeron sisällyttäminen kuvalliseen tunnisteeseen	30

3.2.2. Henkilötietojen suoja perusoikeutena	32
3.2.3. Tietojen sijoittelu tunnisteessa	33
3.2.4. Onko veronumeromenettely uhka henkilötietojen suojalle?	34
3.3. Veronumerorekisteri ja tietosuojat	35
3.3.1. Oikeus saada tietoja veronumerorekisteristä	37
3.3.2. Tehokkuusperiaatteen ja perusoikeuksien vastakkainasettelu	40
3.3.3. Tietojen poistaminen veronumerorekisteristä ja tehokkuus	43
3.4. Veronumeroiden käyttämisen valvonta ja laiminlyöntien sanktiointi	44
3.4.1. Veronumeron käyttämisen valvonta	44
3.4.2. Ilmoittautumisvelvollisuus veronumerorekisteriin ja ilmoittautumatta jättämisen sanktiointi tehokkuusperiaatteen näkökulmasta	46
3.5. Voiko veronumero olla tehokkuusperiaatteen vastainen?	48
4. EU-OIKEUDELLISET PERUSOIKEUDET JA –VAPAUDET SEKÄ TEHOKKUUSPERIAATE	50
4.1. Vapaus tarjota palveluja unionissa sekä ammatillinen vapaus ja oikeus tehdä työtä	50
4.2. Oikeus harjoittaa toimintaa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan	52
4.3. Perusvapauksien rajoittaminen	54
4.4. Lähetettyjen työntekijöiden valvonta	58
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	61
5.1. Julkisen vallan perusoikeuksien turvaamisen velvollisuus	61
5.2. Veronumeromenettelyn perusteltavuus tehokkuusperiaatteella	62
5.3. Veronumeron pitäminen kuvallisessa tunnisteessa	63
5.4. Veronumerorekisteri	64
5.5. Tehokkuusperiaate, palvelujen tarjoamisen vapaus ja syrjintäkielto	66
5.6. Tehokkuusperiaate ja lähetettyjen työntekijöiden valvonta	68
LÄHDELUETTELO	70
LIITTEET	81
LIITE 1. Arvio harmaan talouden koosta EU:n jäsenvaltioissa (%/BKT) 2011.	81

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

	sivu
Kuvio 1. Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus	27

VAASAN YLIOPISTO**Filosofinen tiedekunta****Tekijä:**

Niko Mäkelä

Pro gradu-tutkielma:

Veronumero rakennusalan harmaan talouden torjunnan välineenä

Tutkinto:

Hallintotieteiden maisteri

Oppiaine:

Julkisoikeus

Työn ohjaaja:

Eija Mäkinen

Valmistumisvuosi:

2014

Sivumäärä: 81

TIIVISTELMÄ:

Viime vuosien aikana harmaa talous ja sen torjunta ovat olleet paljon esillä niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Eniten harmaata taloutta esiintyy runsaasti työvoimaa käyttävillä aloilla, esimerkiksi rakennusosalalla. Harmaata taloutta pyritään torjumaan sen aiheuttaman kierteen vuoksi: verotulojen vähentyessä myös palveluiden tuottamisen resurssit pienenevät, mikä saattaa aiheuttaa paineita veronkorotuksille. Yhdessä veronkorotukset ja heikentyneet julkiset palvelut luovat lisää kannustimia harmaan talouden kasvuille. Lisäksi kyse kuitenkin on myös esimerkiksi työntekijöiden lainvastaisesta kohtelusta, oikeusjärjestelmän ja veromoraalin heikkenemisestä sekä epätasapuolisista kilpailuolosuhteista, jotka kilpailua vääristäessään pakottavat lisää ennestään lain mukaan toimineita yrittäjiä mukaan harmaalle alueelle.

Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä (1231/2011) on tullut voimaan 1.9.2012. Tuosta päivästä lähtien jokaisen uudella rakennustyömaalla työskentelevän henkilön ollut pidettävä kuvallisessa henkilötunnisteessa 12-merkkistä yksilöllistä numerosarjaa, veronumeroa. Velvollisuus koskee niin kotimaisia kuin ulkomaisiakin rakennusalan työntekijöitä. Menettelyn on tarkoitus vastata rakennusalan harmaan talouden valvonnan perusongelmaan, siihen, että viranomaisilla tai välttämättä rakennuttajillakaan ei ole ollut käytössään toimivia välineitä selvittää keitä rakennustyömailla työskentelee. Tarkoitus on ollut, että veronumeron perusteella sekä muut työmailla liikkuvat, että viranomaiset pystyisivät näkemään ja tarkastamaan veronumerorekisteristä onko työntekijä ilmoitettu Verohallinnolle asianmukaisesti.

Suomen liittyminen Euroopan ihmisoikeussopimukseen ja EU:hun sekä uuden perustuslain voimaantulo vuonna 2000 ovat tuoneet uusia piirteitä vero-oikeuden tulkintaoppiin. On kyse jännitteistä oikeusjärjestyksen tyyppisten lohkojen välillä. Perusoikeudet voidaan pykälien lisäksi ymmärtää myös oikeusperiaatteina. Vero-oikeuden alalla vaikuttaa myös useampia periaatteita, mutta tutkielmassa rajausta on tehty niistä ainoastaan yhteen, tehokkuusperiaatteeseen. Vero-oikeuden tehokkuusperiaatteen mukaan verot tulee kerätä mahdollisimman pienin kustannuksin ja lain edellyttämässä laajuudessa minimoiden haitat, joita verotus aiheuttaa taloudelliselle toiminnalle. Tutkielmassa pyrin oikeusdogmaattisen ja teoreettisen lainopin keinoin selvittämään millaisia jännitteitä uusi veronumeromenettely tuo perusoikeuksien ja vero-oikeudellisen tehokkuusperiaatteen välille. Pyrin myös tulosten perusteella analysoimaan vallitsevan oikeustilan ja parhaan saavutettavissa olevan tilan suhdetta, mikä tuo työhön mukaan oikeussosiologisia ja oikeuspoliittisia elementtejä. Tutkielma ei sijoitu ainoastaan yhdelle oikeudenalalle, vaan sillä on niin vero-oikeudellinen, valtiosääntö-oikeudellinen kuin hallinto-oikeudellinenkin ulottuvuus. Iso osa veronumeromenettelyn soveltamisesta liittyy ulkomailta tuleviin työntekijöihin, joten olen katsonut riittävän kokonaiskuvan saamiseksi olevan paikallaan tarkastella veronumeromenettelyä myös EU-oikeudellisten vapauksien ja oikeuksien kannalta.

AVAINSANAT: harmaa talous, viranomaisvalvonta, oikeusperiaatteet, perusoikeudet, verotuksen tehokkuusperiaate

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen aihe

Harmaan talouden vastainen kamppailu on viime vuosikymmenten aikana ollut tärkeä poliittinen tavoite OECD:n jäsenmaissa¹. Julkista tehtävää hoitavat organisaatiot torjuvat harmaata taloutta käytännön tasolla esim. eläke-, tulli- ja verotarkastuksin, ulosoton erikoisperinnän toimenpitein sekä esitutkintaviranomaisten toimesta.² On huomattava, että torjuntatyö on prosessina moninkertainen, eikä se onnistu pelkästään viranomaisvoimin, vaan asiaan vaikuttavat myös esimerkiksi elinkeinoelämää, yritystoimintaa sekä sijoittamista säätelevä lainsäädäntö sekä erilaisten taloudellisten toimenpiteiden osapuolten käyttäytyminen³. Tässä työssä aiheeseen kuitenkin on valittu viranomaisvalvontalähtöinen verovalvonnallinen näkökulma. Verovalvonnalla tarkoitetaan kollektiivisesti kaikkia niitä toimenpiteitä, joita veroviranomaiset tekevät sen varmistamiseksi, että verotusta varten annetut tiedot ovat oikeita ja luotettavia⁴.

Tutkimukseni aiheena on tuore rakennusalan harmaan talouden torjunnassa käytettävä väline, veronumero. Käytännössä veronumero on 12-merkkinen yksilöllinen numerosarja, josta ei voida päätellä henkilön syntymäaikaa, sukupuolta tai ikää. Rakennusalaan koskeva perusongelma on verovalvonnallisesti ollut se, että viranomaisilla tai edes rakennuttajilla ei ole ollut käytössään toimivia välineitä selvittää keitä rakennustyömailla työskentelee. Veronumerolla on pyritty vastaamaan tähän haasteeseen säätämällä sen pitäminen pakolliseksi kuvallisessa henkilötunnisteessa, joka tulee olla koko ajan esillä työmailla liikuttaessa. Tarkoitus on ollut, että veronumeron perusteella sekä muut työmailla liikkuvat, että viranomaiset pystyisivät näkemään ja tarkastamaan veronumerorekisteristä onko kyseinen työntekijä asianmukaisesti ilmoitettu Verohallinnolle.

¹ Schneider 2012a: 4.

² Harmaan talouden torjunnalla tarkoitetaan niin ennaltaehkäiseviä toimia, paljastamiseen ja selvittämiseen tähtäviä toimia kuin sellaisiakin toimia, joilla saadaan takaisin taloudellinen hyöty, jota harmaan talouden harjoittaminen on tekijälleen tuottanut. Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 17.

³ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 259.

⁴ Gustafsson 2002: 173.

1.2. Tutkimuskysymys

Suomen liittyminen Euroopan ihmisoikeussopimukseen, Euroopan unionin jäseneksi liittyminen sekä uuden perustuslain voimaantulo vuonna 2000 ovat tuoneet vero-oikeuden tulkintaoppiin uusia piirteitä. Perimmältään kyse on jännitteistä oikeusjärjestyksen tyyppisten lohkojen välillä.⁵ Vuonna 1995 hallitusmuotoon lisättiin perusoikeus uudistuksella kansalaisten perusoikeuksia koskevat säännökset. Näin täsmennettiin valtiösäännön tasolla aiempien vuosikymmenten oikeusvaltiollista kehitystä sekä kansalaisten perusoikeuksien laajenemista ja syvenemistä positiivisiksi oikeuksiksi.⁶ Perus- ja ihmisoikeuksia voidaan pitää välttämättöminä ja olennaisina modernin oikeuden arvo-perustaa heijastavina oikeusperiaatteina. Mikäli perus- ja ihmisoikeudet eivät ole osa voimassaolevaa oikeutta, ei kyseinen oikeusjärjestys ole luettavissa modernin oikeuden oikeustyyppin piiriin.⁷

Tutkimuskysymyksenä on lyhyesti ilmaistuna selvittää muodostaako veronumeromenetely verovalvonnan välineenä jännitteitä perusoikeuksien ja vero-oikeudellisen tehokkuusperiaatteen välille.

1.3. Tutkimusmetodi ja lähteet

Pääasiallisesti käytän tutkielmassa *oikeusdogmaattista tutkimusmetodia*. Oikeusdogmaattisen, eli lainopillisen lähestymistavan tärkein tehtävä on tulkintatehtävä, jossa tarkoitus on selvittää voimassa olevan oikeuden mukainen tilanne⁸. Veronumerosysteemin vuoksi useisiin lakeihin on tehty muutoksia ja toiset säännökset puolestaan aiheuttavat vaatimuksia veronumerolle. Nyky-yhteiskunnalle on tyypillistä instrumentalistinen suhtautuminen oikeusjärjestykseen, eli lakisäätelyä käytetään keinona tiettyjen tavoitteiden

⁵ Wikström 2008: 30. Suomessa vero-oikeuden yleisiin oppeihin kohdistuvaa tutkimusta on yleensä haluttu toteuttaa lähentämällä vero-oikeudellista tutkimusta taloustieteellisen tutkimuksen kanssa. Verovelvollisen asemaan, oikeuksiin ja oikeusturvaan liittyvät kysymykset eivät meillä ole perinteisesti nousseet kovin keskeiseen asemaan. Uudemmassa aineistossa tarkastelunäkökulmaa kuitenkin on jo laajennettu esimerkiksi niin, että ihmisoikeuksien ja oikeusperiaatteiden merkitys vero-oikeuden tutkimuksessa on paremmin havaittu ja tunnustettu. Lohiniva-Kerkelä 2003: 40.

⁶ Inha 2005: 132.

⁷ Hirvonen 2003: 74.

⁸ Miettinen 2004: 92.

suunnitelmallisessa edistämisessä⁹. Kiinnitän huomiota siihen miksi lainsäädännössä on päädytty tekemään sellaisia ratkaisuja kuin on tehty. Oikeusdogmatiikan, eli tulkintapoin välittömänä kohteena ovat oikeuden pintatason ilmiöt¹⁰. Toisaalta keskityn työssä melko pitkälti käsittelemään teemaa oikeudellisten periaatteiden kautta, mikä viittaa siihen, että työssä on *teoreettisen lainopin* piirteitä. Teoreettisen lainopin välittömänä kohdealueena on oikeuskulttuuri¹¹.

Tavoitteenani on tulosten perusteella analysoida vallitsevan oikeustilan ja parhaan saatavuttavissa olevan tilan suhdetta. Tässä mielessä työssäni voi nähdä olevan *oikeussosiologia* elementtejä. Oikeussosiologia on monitieteinen, oikeustieteen sekä yleisen yhteiskuntatieteen välimaastoon sijoittuva tutkimussuuntaus, jonka tarpeellisuutta on oikeustieteellisestä näkökulmasta perusteltu varsinkin sillä, että juristeilta puuttuu välineitä todellisuutta koskevan tiedon käsittelemiseen¹².

Verojärjestelmät ovat muuttuneet entistä dynaamisemmiksi ja *oikeuspoliittisen tutkimustavan* merkitys on alalla edelleen kasvanut¹³. Pyrin esittämään ehdotuksia lainsäädännön parantamiseksi. Tätä kautta työssäni on mukana oikeuspoliittisen lähestymistavan piirteitä.

Tutkielmassa käytettävä kirjallisuus on niin koti- kuin ulkomaistakin; suomenkielisen kirjallisuuden lisäksi käytän soveltuvien osin myös englannin- ja ruotsinkielistä kirjallisuutta. Kirjallisuuden lisäksi työssä ovat tärkeässä osassa erityisesti erilaiset virallislähteet. Käytän työssä paljon hyväksi erityisesti eri viranomaistahojen mietintöjä sekä tutkimusaihepiirin kannalta keskeisten lakien esitöitä. Veronumeroon liittyviä kotimaisia oikeustapauksia ei toistaiseksi ole saatavilla, mutta jonkin verran käytän työssä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja. Tekstin havainnollistamiseksi käytän myös hie-
man kuvia ja liitteitä.

⁹ Tala 2001: 2.

¹⁰ Tuori2000: 303.

¹¹ Tuori 2000: 303.

¹² Oikeustieteellisessä tutkimuksessa oikeutta tutkitaan yhteiskuntatieteellisestä näkökulmasta. Alvesalo & Ervasti 2006: 3–7.

¹³ Miettinen, Tarmo 2004: 93.

1.4. Työn rakenne

Tässä johdanto-osuudessa kerron tutkimukseni aiheen ja varsinaisen tutkimuskysymyksen lisäksi hieman myös työssä tutkimuskysymyksen valossa esille nousevista oikeudellisista periaatteista. Toisessa luvussa kerron veronumeromenettelyn taustoista: mitä harmaa talous on ja miten se ilmenee erityisesti rakennusosalalla sekä millä tavoin veronumerolla pyritään vastaamaan harmaan talouden haasteisiin. Työn olennaisin osuus alkaa kolmannesta luvusta, jossa tarkoitus on hakea oikeusperiaatteiden välisiä jännitteitä perusoikeuksien ja verotuksellisten periaatteiden välillä. Myös EU-oikeus asettaa veronumeromenettelylle omia perusoikeusliittynään omaavia vaatimuksiaan. Näistä koskevan osuuden olen jäsennellyt työni neljänneksi pääluvuksi. Viidennessä ja myös viimeisessä pääluvussa kokoan yhteen johtopäätökset.

1.5. Oikeudelliset periaatteet

Oikeusperiaatteet ovat oikeussääntöjen tavoin osa voimassaolevaa oikeutta, mutta eri tavalla. Perustavat oikeusperiaatteet ovat juurtuneet oikeusjärjestykseensä ja oikeustyyppiinsä ilmaisten niissä vallitsevia keskeisiä periaatteita, arvoja ja tavoitteita. Jokaisella oikeudenalalla on omat oikeusperiaatteensa. Koska oikeusperiaatteet ovat joustavampia, avoimempia ja yleisempiä kuin oikeussäännöt, edellyttää niiden soveltaminen enemmän tapauskohtaista harkintaa. Tapaukseen soveltuvat oikeusperiaatteet saattavat myös olla keskenään ristiriitaisia ja erisuuntaisia, jolloin niiden kantamien arvojen painoarvoa punnitaan. Täten periaatteet ovat myös arvoja koskevan harkinnan ja kiistan alue. Oikeusperiaate voi myös olla ainoastaan oikeudenalansa tekninen pääsääntö vailla avointa arvosidonnaisuutta. Tällaisina pääsääntöinä periaatteilla on ennen kaikkea systematisoiva ja tyypittelevä tehtävä, vaikka usein myös tekniset pääsäännöt ovat arvosidonnaisia.¹⁴

Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa oikeusperiaatteiden rooli on toimia oikeussääntöjen apuna, jolloin ne ohjaavat sisäisesti sääntöjen tulkintaa tai täydentävät sääntöjä. Ratkai-

¹⁴ Hirvonen 2003: 72—74.

su on myös mahdollista perustaa kokonaisuudessaan oikeusperiaatteisiin etenkin tilanteissa, joissa lainsäädännössä on aukkoja. Oikeusperiaatteet voivat toimia kohtuullistajina, kun säännönmukaisen ratkaisun tekeminen johtaisi kohtuuttomiin oikeudellisiin seuraamuksiin. Oikeudellisia periaatteita voidaan käyttää oikeussääntöjen arvioinnissa kriittisenä mittapuuna ja ne voivat myös rajoittaa lainsäätäjän harkintavaltaa. Oikeusperiaatteet ovat sääntöjä yleisempiä toimintaohjeita tai suuntaviivoja, joita voidaan noudattaa ja soveltaa enemmän tai vähemmän.¹⁵ Yleensä oikeusperiaatteita käytetään sisällöllisen painavuutensa vuoksi tulkintaperusteina, eli heikosti velvoittavina tai sallittuina oikeuslähteinä¹⁶. Toisinaan samoihin tapauksiin voi soveltua keskenään ristiriidassa olevia oikeusperiaatteita. Oikeusperiaatteille ominaista on se, että niillä on toisistaan poikkeavia painoarvoja, eli jotkut periaatteet ovat toisia merkittävämpiä. Tällaisissa tapauksissa periaatteita tulee punnita keskenään tapauskohtaisesti. Oikeusperiaatteet ovat aikaan ja paikkaan sidottua positiivista oikeutta, ei universaaleja moraaliperiaatteita.¹⁷

Oikeusperiaatteet voivat olla voimassa, vaikka ne eivät sisältyisi voimassaolevaan lainsäädäntöön. Jotta voimme oikeudellisessa argumentaatiossa menestyksekkäästi vedota oikeusperiaatteeseen, tulee oikeusperiaatteella olla myös institutionaalinen tuki. Sen tulee olla kirjattu lakien esitöihin, oikeuskäytäntöön, tapaoikeuteen sekä oikeustieteelliseen kirjallisuuteen. Mitä vahvempi institutionaalinen tuki oikeusperiaatteella on, sitä painavammaksi se voidaan katsoa. Rajanveto oikeussääntöjen ja oikeusperiaatteiden välillä ei ole yksiselitteinen. Esimerkiksi yksittäiset perusoikeudet voidaan nähdä sekä periaatteina että sääntöinä tai pelkästään sääntöinä.¹⁸ Perusoikeudet periaatteina vaikuttavat normien tavoin, jos ne on ilmaistu perustuslain tekstissä riittävän selkeästi¹⁹.

¹⁵ Hirvonen 2012: 73.

¹⁶ Jyränki 2003: 33.

¹⁷ Hirvonen 2003: 73.

¹⁸ Hirvonen 2003: 75.

¹⁹ Jyränki 2003: 34.

1.5.1. Perusoikeudet oikeusperiaatteina

Perus- ja ihmisoikeuksia voidaan pitää välttämättöminä ja olennaisina modernin oikeuden arvoperustaa heijastavina oikeusperiaatteina²⁰. Käytännössä perusoikeussuojan sisällöllinen ala on perusoikeusuudistuksen myötä laajentunut kattamaan koko Suomen oikeusjärjestyksen²¹. Oikeusjärjestys on monikerroksinen arvojen, periaatteiden ja säännösten kokonaisuus, jonka kehitykseen ovat vaikuttaneet useanlaiset yhteiskunnalliset, historialliset ja rakenteelliset tekijät. Valtiosääntö ja perusoikeudet muodostavat järjestelmän rungon, jonka varaan lakien säätäminen ja soveltaminen rakentuvat. Perusoikeuksista avautuu näin näkökulma koko oikeusjärjestyksen ymmärtämiseen.²²

Tässä työssä Suomen perustuslaissa turvatuista perusoikeuksista korostuvat henkilötietojen suoja (10§ 1. mom.) ja oikeus viranomaisen hallussa olevien tallenteiden julkisuuteen (12§ 2. mom.). Huomiota kiinnitetään myös julkisen vallan velvollisuuteen turvata perusoikeuksien toteutuminen (PL 22§). Veronumeromenettelyssä on erotettavissa myös työsuojelullinen ulottuvuus ja tätä kautta yhteys työhön liittyviin perusoikeuksiin. Olen työssäni kuitenkin jättänyt näitä koskevan, perustuslain 18§:n käsittelemättä tässä työssä, sillä tarkoituksena on lähestyä tutkimusaihetta perusoikeuksien lisäksi nimenomaisesti verotusperiaatteiden näkökulmasta.

Lähestyn työssäni aihetta myös EU:n perusoikeusjärjestelmän kautta, sillä tutkimusaihe liittyy sen verran vahvasti ulkomailta tulevien työntekijöiden vapauksiin ja oikeuksiin. Vuonna 1969 aloittamallaan oikeuskäytännöllä (asia 26/69 Stauder) Euroopan Yhteisöjen tuomioistuin on omaksunut kannan, jonka mukaan perusoikeudet ovat osa yhteisön oikeuden yleisiä oikeusperiaatteita ja tuomioistuimen tulee valvoa niiden kunnioittamista²³. EU:n perusoikeudet vastaavat käytännössä Euroopan ihmisoikeussopimuksessa

²⁰ Hirvonen 2003: 74.

²¹ Ojanen 2009: 12. Samalla perusoikeussäännösten suojaama henkilöpiiri laajentui. Aiemmin hallitusmuodon II luku turvasi perusoikeudet ainoastaan Suomen kansalaisille, mutta perusoikeusuudistuksen jälkeen perusoikeudet ovat kuuluneet pääsäännön mukaan kaikille Suomen oikeudenkäyttöpiirissä oleville luonnollisille henkilöille näiden henkilökohtaisista ominaisuuksista, kuten kansalaisuudesta, riippumatta. Ojanen 2003: 35.

²² Hallberg 2011: 29.

²³ Rosas 2011 : 200—201.

suojattuja oikeuksia, mutta ne menevät myös monessa suhteessa pidemmälle suojaten mm. taloudellisia, sosiaalisia ja sivistyksellisiä oikeuksia²⁴.

1.6.2. Tehokkuusperiaate verotuksessa

Tehokkuusperiaatteen mukaan verot pitäisi kerätä mahdollisimman pienin kustannuksin ja että lain edellyttämä verotus toteutuisi kaikkien kansalaisten kohdalla. Kustannuksia pyritään minimoimaan niin verovelvollisten kuin viranomaistenkin puolelta. Tehokkuusperiaate pitää myös sisällään ajatuksen, että verotuksen toteutumisessa minimoidaan haitat, joita verotus välttämättäkin aiheuttaa taloudelliselle toiminnalle.²⁵ Taloustieteessä tehokkuus on ymmärretty niin, että verotuksen tulisi aiheuttaa taloudelliseen toimintaan mahdollisimman vähän vääristymiä²⁶. Hallinnon tehokkuuden näkökulmasta tärkeää on verojärjestelmän riittävä yksinkertaisuus ja selkeys.²⁷

Muita verotuksen periaatteita ovat etuperiaate, veronmaksukykyisyyden periaate, oikeudenmukaisuusperiaate sekä toisiaan lähellä olevat oikeusvarmuusperiaate ja ennustettavuusperiaate. Periaatteessa tulee myös ottaa huomioon, että verotusmenettely on osa hallintomenettelyä. Tästä johtuen yleistä hallintomenettelyä ohjaavat periaatteet ohjaavat myös verotusmenettelyä²⁸. Nämä mainitut periaatteet olen kuitenkin rajannut tutkimuskysymykseni ulkopuolelle ja keskityn tarkastelemaan veronumeromenettelyä perusoikeusnäkökulman lisäksi ainoastaan tehokkuusperiaatteen kautta.

²⁴ Ojanen & Scheinin 2011: 171.

²⁵ Niskakangas 2009: 18.

²⁶ Tuomala 2009: 192.

²⁷ Niskakangas 2009: 18.

²⁸ Wikström 2008: 144.

2. VERONUMERON TAUSTAA

2.1. Harmaa talous

2.1.1. Määritelmä

Suomen kielessä ei ole olemassa harmaalle taloudelle käsitteenä yksiselitteistä määritelmää. Tilanne on pitkälti samankaltainen myös muualla maailmassa; jo pelkästään englanninkielessä harmaalle taloudelle on olemassa kymmeniä sitä kuvaavia käsitteitä ja niiden sisältö vaihtelee riippuen valtiosta ja käsitteen käyttäjäorganisaatiosta²⁹. Harmaan talouden käsitetään yleisesti tarkoittavan esimerkiksi piraattituotteiden ostamista, pimeästi maksettuja suorituksia asunnon korjauksen yhteydessä tai kotikampaajalla käyntiä. Yleensä harmaa talous liittyy käteiskauppaan, mutta sillä on myös useita muita ilmenemismuotoja.³⁰ Kansantaloudellisesti harmaalla taloudella tarkoitetaan taloudellisesti tuotannollista toimintaa, joka kuitenkin ei ole mukana kansantalouden tilinpidossa ja jää pois bruttokansantuotelaskelmista. Fiskaalisen harmaan talouden määrittelyssä on Suomessa perinteisesti määritelty vuonna 1994 muistionsa jättäneen valtiovarainministeriön asettaman harmaan talouden selvitystyöryhmän menetelmää, jonka mukaisesti harmaalla taloudella tarkoitetaan sinänsä laillista taloudellista toimintaa, joka kuitenkin tapahtuu salassa viranomaisilta tai jonka tulo salataan tarkoituksena välttää siitä menevät verot ja maksut.³¹ Tässä työssä käsiteltävänä on verovalvonnan keino, joten työn kannalta relevantein määritelmä harmaasta taloudesta on fiskaalinen harmaa talous. Harmaa talous on Suomessa määritelty ensimmäistä kertaa lainsäädännössä, kun laki Harmaan talouden selvitysyksiköstä (1207/2010) tuli voimaan 1.1.2011³².

”Tässä laissa tarkoitetaan:

3) harmaalla taloudella organisaation sellaista toimintaa, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvakuutusmaksujen taikka tullin perimien maksujen suorittamisen välttämiseksi tai perusteettoman palautuksen saamiseksi.”
(Laki harmaan talouden selvitysyksiköstä 2§)

²⁹ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 16.

³⁰ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3.

³¹ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 26—29.

³² Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3.

Lain mukaisen harmaan talouden määritelmän voi nähdä olevan yleistä määritelmää suppeampi, sillä lain määritelmän mukainen harmaa talous kattaa vain sellaiset harmaan talouden ilmenemismuodot, jotka liittyvät organisaation tai yrityksen toimintaan.³³

Harmaasta taloudesta tulee pitää erillään käsite *laiton talous*, jolla tarkoitetaan Suomessa jo lähtökohdiltaan rikollisen toiminnan tuottamaa taloudellista lisäarvoa.³⁴

2.1.2. Suomen harmaa talous yleisesti

Kansainvälisesti tunnetuimman harmaan talouden tutkijan, Friedrich Schneiderin mukaan Suomen harmaa talous oli vuonna 2011 EU:n kahdeksanneksi pienin 13,7 prosentin suuruudellaan (ks. liite 1)³⁵. Suomen tähän saakka suurin tutkimus harmaasta taloudesta on ilmestynyt Eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaamana 16.6.2010³⁶. Tutkimuksen mukaan vuonna 2008 harmaan talouden määrä olisi ollut verotarkastustuloksiin perustuvalla menetelmällä reilu 12 miljardia eroa, eli noin 6,9 % bruttokansantuotteesta. Menetelmään myönnetään sisältyvän kuitenkin virhemahdollisuuksia ja harmaan talouden kokonaismäärän arvioinnin onnistuvan lähinnä suuruusluokkatasolla eri menetelmillä saatujen osatulosten perusteella. Tutkimuksen mukaan eri osa-alueiden harmaasta taloudesta saadut tulokset antavat tukea arvioille, jonka mukaan harmaan talouden vuosittainen kokonaismäärä Suomessa voisi olla 10 - 14 miljardin euron kokoluokkaa.³⁷ Samalla tavoin harmaasta taloudesta aiheutuvia veromenetyksiä voidaan tutkimuksen mukaan arvioida vain karkeasti, sillä salatut verot ovat keskenään hyvin erityyppisiä ja niihin kohdistuvat verot eritasoisia³⁸. Tutkijoiden esittämän kokonaisarvion mukaan harmaan talouden Suomessa aiheuttaman kokonaisveromenetyksen suuruus olisi vuoden 2008 tasolla ollut vähintään 4-5 miljardia euroa vuodessa³⁹. Esitetyistä luvuista huomaa, että eri arvioiden välillä harmaan talouden koosta voi olla isojaakin heittoja.

³³ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3.

³⁴ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011: 3.

³⁵ Schneiderin tutkimuksessa harmaan talouden koon selvittämiseksi on käytetty MIMIC (Multiple Indicators and Multiple Courses)arviointimenettelyä sekä lisäksi on hyödynnetty muutamien valtioiden valuuttojen kysynnän tasoa (currency demand approach). Schneider 2012b: 2-3.

³⁶ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 4.

³⁷ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 13.

³⁸ TrVM 6/2010.

³⁹ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 13—14.

Näiden heittojen syyt varmasti riippuvat ainakin siitä, jo mainitusta asiasta, että ei ole kansainvälisesti yksiselitteisen selvää mitä kaikkea harmaaseen talouteen kuuluu lukea osaksi.

Harmaan talouden esiintyvyys on runsasta erityisesti paljon työvoimaa käyttävillä toimialoilla, joille yhteistä on pimeän työvoiman käyttö. Tällaisia aloja ovat esimerkiksi majoitus- ja ravitsemisala, rakennusala, kuljetusala, siivous- ja kunnossapitoalat, parturi- ja kampaamoala sekä kauneudenhoitopalvelut.⁴⁰ Tässä tutkielmassa tarkempi huomio on rajattu ainoastaan rakennusalan harmaaseen talouteen.

Keskeistä harmaassa taloudessa on erilaisten lakisääteisten velvoitteiden laiminlyöminen⁴¹. Harmaan talouden kasvu voi saada aikaan tuhoisan kierteen kun verotulojen vähentyessä valtioiden resurssit palveluiden tuottamiseen vähenevät. Tämän seurauksena valtiot saattavat päätyä nostamaan veroja. Veronkorotukset yhdistettynä heikentyneisiin julkisiin palveluihin ja hallintoon luovat lopulta vielä isompia kannustimia harmaalle taloudelle.⁴² Verojen ja lakisääteisten maksujen menestysten lisäksi kyse kuitenkin on myös esimerkiksi työntekijöiden lainvastaisesta kohtelusta, veromoraalin ja oikeusjärjestelmän yleisestä heikkenemisestä sekä epätasapuolisista kilpailuolosuhteista.⁴³ Yritykset, jotka harjoittavat harmaata taloutta heikentävät myös alalla toimivien muiden yritysten mahdollisuuksia toimia lainmukaisesti ja vääristävät kilpailua. Tämä houkuttelee myös ennestään lain mukaan toimineita yrittäjiä mukaan harmaalle alueelle.⁴⁴

2.1.3. Harmaa talous rakennusosalalla

Jo monissa 1990-luvulla tehdyissä tutkimuksissa harmaan talouden on todettu oleva rakennusosalalla yleisempää verrattuna moniin muihin toimialoihin⁴⁵. Suuntaa rakennusalan harmaan talouden laajuudesta antavat Rakennusalan verovalvontahankkeen (Raksa) tulokset ajalta 1.1.2008 – 31.8.2012. Tuona aikana rakennusalan yrityksiä koskevia

⁴⁰ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 4.

⁴¹ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 4.

⁴² Schneider, Buehn & Montenegro 2011: 14.

⁴³ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 4.

⁴⁴ Keskusrikospoliisi 2012: 15.

⁴⁵ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 88.

veroilmoituksia on valmistunut yhteensä 3189 kappaletta. Suurin osa tarkastetuista yrityksistä oli pieniä tai keskisuuria yrityksiä. Tarkastusten perusteella Verohallinto on tehnyt 78,3 %:ssa kohteista verotusesityksiä ja harmaata taloutta on löydetty noin 31,2 %:ssa kohteista.⁴⁶

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan teettämän tutkimuksen mukaan eräitä merkittävimmistä syistä rakennusalan harmaan talouden laajuuteen ovat rakentamisen suuri suhdannevaihtelu sekä toiminnan työvaltaisuus. Pitkissä urakointiketjuissa lakisääteiset maksut hoidetaan tiettyyn portaaseen asti, mutta sitten niiden hoitamisesta voidaan luistaa. Rakennusosalalla esiintyvä harmaa talous ei tutkimuksen mukaan ole välttämättä riippuvaista kulloinkin vallitsevasta suhdannetilanteesta; laskusuhdanteessa väärinkäytöksiä lisäävät kiristynyt kilpailu ja markkinoiden kutistuminen, vastaavasti noususuhdanteessa ammatitaitoisen työvoiman puute saatetaan ratkaista pimeiden työmarkkinoiden kautta. Harmaan talouden harjoittamisesta helpompaa tekee toimialan yritysten suuri vaihtuvuus sekä tulokynnyksen mataluus. Osan taustatekijöistä voidaan myös nähdä johtuvan yhteiskunnan muuttuneista eettisistä ja moraalisisista arvoista: yleinen asenneilmapiiri on muuttunut sallivammaksi kuutamourakointia kohtaan. Rakennusteollisuus RT ry:n jäsenyrityksille syksyllä 2009 tehtyyn kyselyyn saatujen vastausten perusteella tärkeimpänä taustatekijänä rakennusalan harmaaseen talouteen pidetään toisaalta palkkoja ja toisaalta välillisiä työvoimakustannuksia, joilla on yhteys hinnalla käytävää koventuneeseen kilpailuun sekä toimialan ylikapasiteettiin. Muita tärkeitä syitä olivat mm. viranomaisvalvonnan vähäisyys ja pieni kiinnijäämisriski, vierastyövoimaa koskevien säännösten puute ja lyhytaikaisten töiden tekeminen pimeänä, jotta työntekijä ei joutuisi sovitellun päivärahan piiriin.⁴⁷

Rakennusliiton toimitsijakyselyn tulosten mukaan yleisimmät rakennustyömaiden ongelmat liittyivät ulkomaiseen työvoimaan. Pimeään kotimaiseen työvoimaan on törmät-

⁴⁶ Raksa -hankkeen tarkastuksissa löytyi 4489 kpl ns. pimeää työntekijää. Palkkoja, joista ei ole pidätetty ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja (ns. mustat palkat) on todettu maksetun 202,6 miljoonaa euroa. Puuttuvaa yritystuloa on löydetty 133,5 miljoonan euron arvosta ja peiteltyjä osinkoja 86,7 miljoonaa euroa. Tekaistuja kuitteja on löydetty yli 14 818 kpl ja kuittikauppaa on paljastettu 106,3 miljoonan euron arvosta. Verotarkastusten perusteella maksuunpanoesityksiä on tehty yhteensä noin 182,6 miljoonaa euroa ja ennakonpidätyksiä sekä työnantajan sosiaaliturvamaksuja yhteensä 67,7 miljoonaa euroa. Verohallinto 2012a.

⁴⁷ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 88—91.

ty vain harvoin ja mainitut ongelmat koskevatkin ennen muuta pimeää ulkomaista työvoimaa, jota on havaittu tarkastuksissa joka kuudennella työmaalla. Keskusrikospoliisin mukaan pimeää ulkomaista työvoimaa saapuu Suomeen erityisesti Baltian maista, eniten Virosta. Myös muiden uusien EU-maiden, erityisesti Liettuan ja Puolan osuus Suomen pimeästä ulkomaisesta työvoimasta on ollut noususuunnassa. Lisäksi on havaittu, että entistä enemmän pimeää työvoimaa tulee EU:n ulkopuolelta, toistaiseksi eniten lähialueilta, mutta lisäksi myös Kaukoidästä.⁴⁸ Pysyväisluonteisesti Suomeen muuttaneiden ulkomaalaisten määristä ja profiilista on olemassa suhteelliset hyvät tiedot⁴⁹. Sama pätee suoraan suomalaisiin yrityksiin tilapäisesti palkattuihin työntekijöihin⁵⁰. Suurin osa Suomessa tilapäisesti työskentelevistä ulkomaisista saapuu Suomeen kuitenkin ns. lähetettyinä työntekijöinä, joiden määriä ja työsuhteiden laatua koskevat tiedot ovat puutteelliset⁵¹. Määritelmällisesti lähetetyt työntekijät ovat henkilöitä, jotka työskentelevät jossain toisessa valtiossa kuin Suomessa, mutta jotka toiseen valtioon sijoitautunut työnantajana toimiva yritys lähettää Suomeen töihin rajoitetuksi ajaksi.⁵² Tilapäisten ulkomaalaisten työntekijöiden määrän Suomessa on arveltu olevan vähintään 50 000, joista rakennusalalla työtä tekee noin 30 000⁵³. Toisaalta Verohallinto on uutisoinut viime aikoina veronumeromenettelyyn liittyvän veronumerorekisteriin tehtyjen työntekijöiden rekisteröintien perusteella, että ulkomaalaisia työntekijöitä on rakennusalalla reippaasti luultua enemmän.

Verotarkastuskertomuksissa on lisäksi havaittu, että ulkomaisia yrityksiä käytetään myös veronkiertotarkoituksessa. Kun ulkomaiset aliurakointiyrityksen koko ajan vaihtuvat, ei niille ehdi syntyä Suomeen *kiinteää toimipaikkaa*⁵⁴. Tällöin ei rekisteröityminen ole nykyisen lainsäädännön mukaan välttämätöntä ja nämä yritykset jäävät viran-

⁴⁸ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 89-93.

⁴⁹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2012: 46.

⁵⁰ Lith 2008: 2.

⁵¹ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2012: 48.

⁵² Lith 2008: 2.

⁵³ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 7.

⁵⁴ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 6. Kiinteä toimipaikka on määritelty hieman eri tavoin niin kansallisessa lainsäädännössä, verosopimuksissa kuin EY:n korkorojaltidirektiivissä. Voidaan todeta, että verosopimusten määritelmä on käytännössä merkityksellisempi kuin tuloverolaissa oleva määritelmä, sillä verosopimustilanteessa kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verotusoikeus syntyy ainoastaan, jos kyseessä on verosopimuksen mukainen kiinteä toimipaikka. Verosopimusten mukaiset määritelmät perustuvat OECD:n malliverosopimuksen 5. artikkelissa olevaan määritelmään. Helminen 2009: 141–143. OECD:n malliverosopimuksen 5 artiklan 1 kohdan mukaan kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan kiinteää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain.

omaisvalvonnan ulkopuolelle⁵⁵. Tässä tutkielmassa käsiteltävällä veronumeromenetellyllä on pyritty helpottamaan tätä viranomaisvalvonnan perusongelmaa. Tarkoitus on, että Verohallinnon resurssit valvoa ulkomaalaisten yritysten ja työntekijöiden tulemista verovelvollisiksi Suomessa paranisivat.

Harmaan talouden tutkija Friedrich Schneiderin mukaan empiiriset tutkimukset ovat selkeästi osoittaneet, että ainakin 2/3 harmaalla taloudella hankitusta tulosta siirtyy kuitenkin nopeasti virallisen talouden piiriin⁵⁶. Ulkomaalaisten tahojen Suomessa harjoittama harmaaksi talouden luokiteltava toiminta lienee erityisen mielenkiintoista kuitenkin osittain tästä syystä. Kun harmaan talouden piirissä ansaittu raha karkaa ulkomaille, ei Suomen virallisen talouden piiriin palaudukaan enää rahaa yhtä paljon kuin perinteisesti on palautunut esimerkiksi kahden suomalaisen tahon välisessä pimeässä urakoinnissa.

Rakennusteollisuus RT:n 2009 tekemän yrityskyselyn mukaan harmaa talous vaikeuttaa rakennuslalla rehellisesti toimivien yrittäjien yritystoimintaa painamalla palveluiden hintatasoa epäterveelle tasolle, pakottamalla koko toimialan lähemmäs epäterveitä toimintatapoja ja vääristämällä kilpailua. Vastanneista yrityksistä 70 % näki harmaan talouden kilpailua vääristävät tekijät vähintäänkin kohtalaisina vajaan 40 % ollessa sitä mieltä, että kilpailuhaittoja voi luonnehtia merkittäviksi. Syksyllä Rakennusliiton toimitsijoille tehdyn kyselyn vastaukset painottivat enemmän yhteiskunnan menettämiä verotuloja ja työntekijän asemaa, vaikka myös toimitsijat kyllä korostivat kilpailun vääristymiä. Molemmat kyselyt myös antoivat viitteitä siihen suuntaan, että vaarana on järjestäytyneen rikollisuuden ja korruption leviäminen rakennuslalle.⁵⁷ Europol on todennut järjestäytyneen rikollisuuden uhka-arviossaan (OCTA), että rikolliset etenevät laillista liiketoimintaa hyödyntäen osaksi yhteiskunnan laillisia toimintoja ja rakenteita. Poliisin tietojen mukaan järjestäytyneen rikollisuuden vaikutuspiirissä olevia yrityksiä toimii juuri mm. rakennuslalla, ennen kaikkea työvoiman käyttäjinä ja välittäjinä sekä rahanpesun välineinä ja kuittikauppiaina.⁵⁸ Tuoreissa tutkimuksissa on käynyt ilmi, että

⁵⁵ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 7.

⁵⁶ Schneider & Enste 2002: 10.

⁵⁷ Hirvonen, Lith & Walden 2010: 94.

⁵⁸ Keskusrikospoliisi 2012: 13.

tärkeimpien rikollisjengien jäsenistä yli puolella on yrityksissä vastuuasemia. Paljon hyödynnetään lyhyen elinkaaren yrityksiä, mutta myös hyvämaineisia ja vakiintuneita yhtiöitä, jotka tarjoavat tehokkaan suojan ilmitulemiselta.⁵⁹ Suomalaisilla rikollisryhmillä on suhteita mm. Viron järjestäytyneeseen rikollisuuteen, jonka edustajat pystyvät esimerkiksi toimittamaan pimeää työvoimaa rikollisryhmiin liittyvän harmaan talouden tarpeisiin⁶⁰.

2.2. Veronumero vastauksena haasteisiin

Käytännössä veronumero on 12-merkkinen yksilöllinen numerosarja, josta ei voida päätellä henkilön syntymäaikaa, sukupuolta tai ikää. Veronumero ei muutu tai vaihdu henkilön vaihtaessa esimerkiksi työmaata tai työnantajaa.⁶¹

Rakennusalaan koskeva perusongelma on valvonnallisesti ollut se, että viranomaisilla tai rakennuttajillakaan ole ollut käytössään toimivia välineitä selvittää keitä rakennustyömailla työskentelee. Veronumerolla on pyritty vastaamaan tähän haasteeseen. Tarkoitus on ollut, että veronumero mahdollistaisi rakennustyömaiden työntekijöiden paremman tunnistamisen ja valvonnan. Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä (1231/2011) on tullut voimaan 15.12.2011.⁶² Veronumeron käyttöönottamisella on pyritty paitsi torjumaan rakennusalan harmaata taloutta yleisellä tasolla, myös parantamaan erityisesti ulkomaisen työvoiman ja ulkomaisten yritysten verovalvontaa. Perusedellytys työntekijöihin ja näiden työnantajiin kohdistuvalle verovalvonnalle on, että jokainen rakennustyömaalla työskentelevä on ennen työnteon alkua Verohallinnon rekisterissä.⁶³ Rakennusteollisuus RT ry, Verohallinto sekä Valtiovarainministeriö ovat yhteistyössä selvittäneet, että veronumeromenettely voidaan toteuttaa valvonnallisesti tarkoituksenmukaisella tavalla käyttämällä suomalaista henkilötunnusta työntekijän

⁵⁹ Keskusrikospoliisi 2013: 10.

⁶⁰ Rakennusallalla tämä näkyy käytännössä aliurakointina, johon liittyy pimeän ulkomaisen työvoiman käyttöä, tulojen salausta verotuksen välttämiseksi, pimeää palkanmaksua, eläke- ja sosiaaliturvamaksujen laiminlyöntiä, tilauspetoksia sekä kuittikauppaa. Rikollisryhmien jäsenet ovat myös tuoneet mukanaan uhkaamista ja väkivaltaa, joka on kohdistunut esimerkiksi alihankintaketjujen loppupään pienyritysten omistajiin sekä Verohallinnon henkilöstöön. Keskusrikospoliisi 2012: 13—14.

⁶¹ Verohallinto 2012d.

⁶² Valtioneuvosto 2012: 3.

⁶³ Hirvonen 2011: 130.

yksilöivänä tunnuksena. Henkilötunnus on jo käytössä Verohallinnon kaikissa tietojärjestelmissä verovelvolliset yksilöivänä tietona.⁶⁴

Veronumeron käyttöönottoaminen pakollisessa kuvallisessa tunnistekortissa on ollut Tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelman mukainen suositus. Veronumerorekisteri on suunniteltu julkiseksi niin, että kuka vain voisi tarkistaa henkilön nimen sekä veronumeron perusteella onko veronumero voimassa.⁶⁵ Tästä voidaan todeta, että paitsi että veronumeron on tarkoitus vahvistaa viranomaisten mahdollisuuksia oma-aloitteisesti valvoa rakennustyömaita, niin periaatteessa julkisen veronumerorekisterin myötäkin sinällään mahdollista on myös muiden, viranomaistahoja edustamattomien henkilöiden mahdollisuudet valvoa toisiaan. Valvonnan piiriin on pyritty saamaan kattavasti niin kotimaiset kuin ulkomaisetkin rakennusalan toimijat.

Hallituksen esityksen 58/2011 mukaan henkilötunnisteessa olevan veronumeron avulla edellytykset identifioida työntekijät, paranisi sellaisilla työmailla, joilla toimii useita työnantajia. Riski jäädä kiinni pimeän työvoiman käytöstä kasvaisi työntekijän henkilöllisyyden selvittämisen helpottuessa. Lisäksi mahdolliseksi tulisi epävirallisuonteinen valvonta muiden työmaalla toimivien taholta. Toimenpiteen vaikutusta tehostettaisiin laajentamalla nykyisin pelkästään rakennuttajalle kuuluvaa vastuuta henkilötunnisteiden käytön valvonnassa koskemaan päätoteuttajaa sekä työnantajaa tämän omien työntekijöidensä osalta.⁶⁶

Keinot harmaan talouden torjunnassa ovat moninaisia, sillä harmaa talous ilmenee monella eri tavalla, monella eri toimialalla ja lisäksi se muuttaa muotoaan ja tekijöitään jatkuvasti. Esimerkiksi eduskunnan tarkastusvaliokunta onkin korostanut, että varsinkin harmaan talouden kannalta ongelmallisimmilla aloilla yksittäisten toimenpiteiden säätäminen ei riitä harmaan talouden oleelliseksi supistamiseksi, vaan harmaan talouden torjunta edellyttää laajaa toimenpideohjelmaa.⁶⁷ Tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelmasta vuosille 2012 - 2015 kerron seuraavassa

⁶⁴ Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 16—17.

⁶⁵ Valtioneuvosto 2012: 3.

⁶⁶ Hirvonen 2011: 130.

⁶⁷ TrVM 9/2010 vp.

luvussa lisää, sillä tutkielman aihe, veronumero, pohjautuu kyseiseen ohjelmaan olleen yksi 22:sta ohjelman hankkeesta, joilla harmaata taloutta on tarkoitus torjua.

2.3. Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015

2.3.1. Keskeiset tavoitteet ja halutut vaikutukset

Tammikuussa 2010 valtioneuvosto hyväksyi harmaan talouden torjunnan ministerityöryhmän valmisteleman tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelman vuosille 2012-2015⁶⁸. Ohjelma on jatkoa viidelle aiemmalle Valtioneuvoston periaatepäätökselle hallituksen toimintaohjelmaksi talousrikollisuuden ja harmaan talouden vähentämiseksi. Toimintaohjelmien jatkuvuus on nähty tärkeänä, sillä talousrikosten tekemahdollisuudet kehittyvät koko ajan sitä myötä kun tekninen, kansainvälinen, yhteiskunnallinen ja taloudellinen toimintaympäristö muuttuu.⁶⁹ Pääministeri Jyrki Kataisen hallitusohjelman mukaan harmaan talouden torjunta on hallituksen kärkihankkeita⁷⁰. Toimintaohjelmalla toteutetaan hallituksen ohjelmaan 22.6.2011 kirjattua tavoitetta harmaan talouden tehostetusta torjunnasta.⁷¹

Toimintaohjelman tavoite on vähentää talousrikollisuutta ja harmaata taloutta sekä tukea tervettä kilpailua, laillista yritystoimintaa, tervettä yrittäjyyttä sekä työllisyyttä. Toimintaohjelmalla on myös tarkoitus turvata julkisten palveluiden säilymistä, verojen ja muiden maksujen kertymistä ja varmistaa julkisten palveluiden rahoituspohjaa. Toimintaohjelman hankkeilla on tarkoitus ennaltaehkäistä harmaata taloutta, vähentää rikosentekomahdollisuuksia, lisätä viranomaisten reagointivalmiutta harmaan talouden paljastamisessa ja torjunnassa sekä korottaa kiinnijäämisriskiä. Toimintaohjelman

⁶⁸ Valtiovarainministeriö 2013: 8.

⁶⁹ Valtioneuvosto 2012: 1—2.

⁷⁰ Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelma 22.6.2011: 15.

⁷¹ Valtioneuvosto 2012: 1—2.

hankkeilla tavoitellaan 300 – 400 miljoonaa euron vuosittaista lisäystä veroihin ja sosiaalivakuutusmaksuihin, rikosvahinkojen estämistä ja takaisinsaattua rikoshyötyä.⁷²

2.3.2. Veronumero toimintaohjelman hankkeena

Toimintaohjelman mukaan valtioneuvosto edellyttää viranomaisilta ja ministeriöiltä, että ne toteuttavat vuosina 2012 - 2015 tehostetun harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelman hankkeet. Kullekin hankkeelle on merkitty joku taho päävastuulliseksi. Tuo taho vastaan hankkeen käynnistämisestä ja koordinoinnista siltä osin kuin se koskee muita hallinnonaloja.⁷³ Ohjelma sisältää 22 erilaista hanketta⁷⁴, joista veronumero on listalla neljäntenä.

Toimintaohjelman mukaan siis veronumero otetaan käyttöön pakollisessa kuvallisessa tunnustekortissa työmailla. Lisäksi samassa yhteydessä on mainittu, että käyttöön otetaan työmaiden urakkatietojen ja työntekijätietojen kuukausittainen ilmoitusmenettely Verohallinnolle tarkoituksena lisätä viranomaisten rakennusosalta käytettävissä olevia tietoja. Samassa yhteydessä selvitetään edellytykset asettaa ilmoittamismenettelyn ulkopuolelle jääville yksityishenkilöille velvollisuus ilmoittaa rakennuslupaa edellyttävissä korjaus- ja uudistamistoimissa käytetyistä työntekijöistä tai urakoitsijoista sekä näille maksettujen maksujen määristä Verohallinnolle. Päävastuun hankkeesta kantaa Valtiovarainministeriö. Ohjelmassa toiset hankkeet on ilmoitettu toteutettavaksi toisia nope-

⁷²Muutokset seurausjärjestelmään sekä tehostuva rikoshyödyn poisottaminen lisäävät toimintaohjelman kokonaisvaikuttavuutta. Lainsäädäntöön tehtävillä muutoksilla on haluttu korostaa yritysten vastuuta harmaan talouden torjunnassa ohjaamalla yrityksiä valitsemaan lakisääteiset velvoitteet hoitavia ja luotettavia yhteistyökumppaneita. Samalla tarkoitus on ollut luoda keinoja yritysten omavalvontamahdollisuuksien lisäämiseksi ja työntekijöiden mahdollisuuksien lisäämiseksi saada työehtosopimuksen ja lain mukainen palkka. Hallitus haluaa korostaa harmaan talouden torjuntaa niin strategiatasolla kuin merkittäviä säädöshankkeita valittaessa. Lainsäädäntöä valmisteltaessa hallitus haluaa myös huolehtia siitä, ettei lainsäädäntö mahdollista veronkiertämisen luonteista verosuunnittelua. Huomiota toimintaohjelman mukaan kiinnitetään myös sellaiseen lainsäädäntöön joka kasvattaa harmaan talouden laajenemisen riskiä. Harmaan talouden torjunnan keinoja valittaessa vältetään sellaisia toimia, jotka lisäävät yksityisille tai yrityksille aiheutonta hallinnollista taakkaa. Kaikkeen uudistamistyöhön sisällytetään ohjelman mukaan lainsäädännön yritysvaikutusten arviointi. Ohjelma korostaa myös kansalaisten omaa vastuuta harmaan talouden vastaisessa kamppailussa. Valtioneuvosto 2012: 1—2.

⁷³Valtioneuvosto 2012: 5—9.

⁷⁴Työ- ja elinkeinoministeriö 2012a.

ammin ottaen huomioon eri hankkeiden vaikuttavuus, työmäärä ja tärkeys. Veronumero on listattu yhdeksi näistä kiireellisesti toteutettavista hankkeista.⁷⁵

2.4. Veronumeron yhteys tilaajan tai rakennusalan urakanantajien ilmoitusvelvollisuutta koskevaan kokonaisuuteen

Vuonna 2012 voimaan tulleen veronumeron tarkoitus on ollut tuoda Verohallinnon tietoon yhteisillä rakennustyömailla työskentelevät niin koti- kuin ulkomaalaisetkin henkilöt. Veronumeromenettelyyn siirtyminen oli kuitenkin rakennusalan harmaan talouden torjuntaan liittyvistä hallitusohjelmaan sisältyvistä lainsäädäntötoimenpiteistä vasta ensimmäinen vaihe.⁷⁶ Pelkästään veronumeron käyttöönotolla sellaisenaan ei juurikaan ole ulkomaisen työvoiman verovalvontaa parantavaa vaikutusta ennen kuin rakennustyömaalla toimivia yrityksiä ja niiden työntekijöitä koskeva ilmoitusmenettely otetaan käyttöön.⁷⁷ Tulee myös huomata, että veronumeroa koskeva lainsäädäntö ei kohdistu yksityiseen tai vapaa-ajan rakentamiseen. Veronumeron perusteella ei myöskään saada selville työntekijöiden palkan määrää tai työskentelyn kestoa.⁷⁸

Veronumerokäytäntö ja ilmoittamismenettely liittyvät toisiinsa kiinteällä tavalla. Ilmoitusmenettelyn myötä tulee uusia pykälä useampia verotusmenettelylakiin (18.12.1995) ja työturvallisuuslakiin (23.8.2002/738). Alun perin lait oli tarkoitettu hallituksen esityksen mukaisesti tulemaan voimaan 1.10.2013⁷⁹. Lakimuutokset tulevat valtiovarainvaliokunnan esityksen mukaisesti voimaan vasta 1.7.2014, mutta muutosten vaatima ohjeistus on ollut käytettävissä toimijoilla noin vuotta aiemmin. Valtiovarainvaliokunta on halunnut antaa eri osapuolille riittävästi aikaa valmistautua tuleviin muutoksiin niin, että valvontakeinot täyttäneet myös käytännössä niille asetetut kunnianhimoiset tavoitteet.⁸⁰ Eduskunta hyväksyi tämän lausuman vastauksensa 46/2013 vp. yhteydessä⁸¹.

⁷⁵ Valtioneuvosto 2012: 9.

⁷⁶ HE 92/2012 vp s. 3.

⁷⁷ Hirvonen 2011: 131.

⁷⁸ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012a: 7.

⁷⁹ HE 92/2012 vp s. 1.

⁸⁰ VaVM 6/2013 vp.

⁸¹ EV 46/2013 vp s. 1.

Verotusmenettelylakiin lisätään uusi 15 b § koskien työmaan päätoteuttajan velvollisuutta antaa työntekijöitä koskevia tietoja⁸². Yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan tulisi toimittaa verovalvontaa varten Verohallinnolle tarpeelliset tiedot yhteisellä työmaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista. Työmaalla toimivan yrityksen tulisi puolestaan toimittaa päätoteuttajalle tiedot palveluksessaan olevista työntekijöistä.⁸³

”Työturvallisuuslain (738/2002) 7 §:ssä tarkoitetun yhteisen rakennustyömaan pääurakoitsijan tai muun päätoteuttajan on toimitettava kuukausittain Verohallinnolle verovalvontaa varten yhteisellä rakennustyömaalla työskentelevistä työntekijöistä ja itsenäisistä työnsuorittajista samoin kuin työnantajista ja vuokratyönteettäjistä tarpeelliset yksilöinti- ja yhteystiedot sekä tiedot työnantajan kotivaltioista, työ- ja toimeksiantosuhteen laadusta sekä työskentelyä ja Suomessa oleskelua samoin kuin vakuuttamista koskevat tiedot. Tietoja ei kuitenkaan toimiteta tilapäisesti tavaraa työmaalle kuljettavista henkilöistä.

Yhteisellä rakennustyömaalla toimivan yrityksen on toimitettava työmaan pääurakoitsijalle tai muulle päätoteuttajalle työmaalla työskentelevistä työntekijöistään 1 momentissa tarkoitetut tiedot. Itsenäisen työnsuorittajan on annettava itseään koskevat vastaavat tiedot. Tiedot on annettava ennen työskentelyn aloittamista, ja niissä tapahtuneista muutoksista on annettava tieto viipymättä.

Mitä tässä pykälässä säädetään pääurakoitsijasta tai muusta päätoteuttajasta, sovelletaan rakennuttajaan, jos työmaalla ei ole pääurakoitsijaa tai muuta päätoteuttajaa.

Tässä pykälässä tarkoitetun tiedonantovelvollisen on säilytettävä ne tiedot ja asiakirjat, joista tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvia tietoja on saatavissa, kuuden vuoden ajan sen vuoden päättymisestä, jona työmaa valmistui, ellei muualla laissa säädetä pidempää säilytysaikaa.

Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen ajankohdasta ja tavasta sekä oikeudesta olla antamatta tässä pykälässä tarkoitettuja tietoja tilanteissa, joiden merkitys on taloudellisesti tai verovalvonnallisesti vähäinen.”

Verotusmenettelylain 22§:ssä tullaan säätämään tietojen antamista koskevista erityissäännöksistä⁸⁴. Pykälästä ilmenee veronumeron suhde kuukausittaiseen ilmoittamismenettelyyn. Veronumeron rooli on ilmoitusvelvollisuutta koskevassa kokonaisuudessa toimia työntekijän ja itsenäisen työnsuorittajan yksilöinnin välineenä.

⁸² EV 46/2013 vp s. 1—2.

⁸³ HE 92/2012 vp s. 1.

⁸⁴ EV 46/2013 vp s. 3.

”Edellä 15 a—15 d §:ssä sekä 17 §:n 7 ja 9 momentissa tarkoitettussa tapauksessa tiedon kohteena oleva on yksilöitävä nimen lisäksi seuraavilla tiedonantovelvollisen hallussa olevilla tiedolla:

1) yritys- ja yhteisötunnus taikka henkilötunnus tai sen puuttuessa syntymäaika;

2) asuinvaltion antama vero- tai henkilötunnus tai, jos näitä tietoja ei ole, muu vastaava tunnus; ja

3) yhteystiedot sekä Suomessa että asuinvaltiossa.

Edellä 15 b §:ssä tarkoitettu työntekijä tai itsenäinen työsuorittaja on tämän pykälän 2 momentin 1 kohdasta poiketen yksilöitävä henkilötunnuksella tai syntymäajalla ja veronumerolla.”

Eduskunnan tarkastusvaliokunnan teettämästä selvityksestä käy ilmi, että pienimuotoista harmaata urakointia esiintyy laajasti yksityishenkilöiden omistusasuntojen, pientalojen sekä vapaa-ajan rakennusten uudistamisessa ja korjaamisessa. Rakennusalan arvioiden mukaan harmaan talouden osuus on merkittävä yksityishenkilöiden pientalorakentamisessa. Yksityishenkilöiden on helppoa teettää pimeästi rakennustöitä, sillä he eivät ole toiminnastaan kirjanpito- tai arvonnäköverovelvollisia.⁸⁵

Asiantuntijakuulemisessa veronumeromenettelyyn liittyen on ehdotettu, että veronumero laajennettaisiin nopeasti koskemaan myös yksityisiä omakotitalorakentajia ja muita harmaalle taloudelle herkkiä aloja. Veronumeromenettelyn laajentaminen ehdotetulla tavalla ei kuitenkaan voi ainakaan toistaiseksi tulla kyseeseen, sillä veronumeromenettely perustuu täysin työturvallisuuslain mukaisen tunnistekortin käyttöön.⁸⁶ Velvollisuus pitää tunnistekorttia (jossa siis on myös veronumero) ei koske työmaita, joissa rakentaminen tapahtuu rakennuttajana olevan yksityishenkilön käyttöön⁸⁷. Veronumeroa koskevan esityksen yhteydessä on kuitenkin yleisesti edellytetty, että ilmoitusvelvollisuuden tulisi koskea myös yksityishenkilöitä ja myös mm. omakotirakentamista⁸⁸. Tasavallan presidentti on jo vahvistanut lain työntekijöitä ja rakennusurakoita koskevasta kuu-kausittaisesta tiedonantovelvollisuudesta sekä kotitalouksia koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta. Uusista velvoitteista säädetään työturvallisuuslaissa sekä verotusmenettely-

⁸⁵ Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 43.

⁸⁶ VaVM 8/2011 vp.

⁸⁷ Hirvonen 2011: 131.

⁸⁸ VaVM 6/2013 vp.

laissa. Lakimuutokset tulevat voimaan heinäkuun alusta 2014 ja ensimmäisen kerran tiedot annetaan Verohallinnolle syyskuussa 2014.⁸⁹

Yhden työnantajan työmaat ovat käytännössä harvinaisia, mutta periaatteessa mahdollisia esimerkiksi asuntoyhtiöiden korjausrakentamisessa. Talon asukkaiden tai ulkopuolisten on vaikea tunnistaa työmaan aliurakointiastetta ja tunnistekorttien puuttuminen voidaan selittää sillä, että rakennuksella toimii ainoastaan yksi yritys.⁹⁰



Kuvio 1. Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus.

⁸⁹ Verohallinto 2013a.

⁹⁰ Hirvonen 2011: 134.

3. VERONUMEROMENETTELY – SUHDE PERUSOIKEUKSIIN JA VEROTUKSEN TEHOKKUUSPERIAATTEESEEN

3.1. Julkisen vallan velvollisuus turvata perusoikeuksien toteutuminen

Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä on tullut voimaan 1.9.2012⁹¹.

”Verohallinnon tietokantaan voidaan tallettaa jokaiselle Verohallinnon asiakastietokantaan rekisteröidylle luonnolliselle henkilölle hänet yksilöivä 12 numerosta muodostettava tunnus (veronumero), joka on pysyvä.” (Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 2§ 1 mom.)

Kyseisestä päivästä alkaen jokaisella uudella rakennustyömaalla työskentelevällä henkilöllä on ollut oltava näkyvissä henkilötunniste, johon on merkitty myös veronumero. Vanhoilla työmailla veronumeron sisältävän henkilötunnisteen näkyvillä pitäminen on tullut pakolliseksi vasta siirtymäajan jälkeen 1.3.2013. Vanhoilla työmailla tarkoitetaan työmaita, jotka ovat alkaneet ennen lain kyseisen lain voimaan tulemisen päivämäärää 1.9.2012.⁹²

Suomalaiset työntekijät ovat saaneet veronumeronsa vuoden 2012 verokortin yhteydessä ja ammatinharjoittajat saavat veronumeronsa ennakkoverolipulla. Mikäli veronumeroa ei ole tai se on kadotettu, on rakennusalan työntekijä saanut sen mistä tahansa verotoimistosta. Ulkomaalaiset työntekijät saavat henkilötunnuksen ja veronumeron verotoimistoista. Työnantaja voi tilata työntekijöidensä veronumerot keskitetysti toimittamalla työntekijöidensä henkilötunnukset Verohallintoon sähköisesti. Verohallinto lähettää veronumerot työnantajalle ja samalla työntekijät merkitään rakennusalan veronumerorekisteriin.⁹³

Suomessa julkiselle vallalle on asetettu perustuslaillinen velvollisuus turvata perusoikeuksien toteutuminen yhteiskunnassamme.⁹⁴

⁹¹ Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012b: 18.

⁹² Rakennusalan tilaajavastuu ja veronumero: 17.

⁹³ Rakennusalan tilaajavastuu ja veronumero: 17.

⁹⁴ Julkisella vallalla viitataan ensisijassa valtioon. Valtio vastaa viimekädessä siitä, että kunnilla on riittävät taloudelliset resurssit huolehtia perusoikeuksien toteuttamisesta. Pääsäännön mukaan yleinen turvaamisvelvollisuus ulottuu kuntiin ja muihin julkisen vallan organisaatioihin vain sikäli, kun niille on asian-

”Julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.” (Perustuslaki (11.6.1999/731) 22§)

Perusoikeusuudistuksen esitöissä todetaan perusoikeuksien tosiasiallisen toteutumisen usein vaativan julkiselta vallalta aktiivisia toimenpiteitä esimerkiksi tosiasiallisten edellytysten luomiseksi oikeuksien käyttämiselle⁹⁵. On verotuksen ensisijainen tehtävä rahoittaa julkisen sektorin toiminta. Puhutaan fiskaalisesta tavoitteesta.⁹⁶ Verovaroin valtio ja kunnat turvaavat perusoikeuksien toteutumista käytännössä sosiaali- ja terveyspalveluiden muodossa, maksuttomana perusopetuksena ja monin muin keinoin. Tästä näkökulmasta voidaan nähdä, että on perusoikeuksien toteuttamisedellytysten turvaamiseksi lähtökohtaisesti perusteltu ajatus säätää erilaisia valvonnallisia keinoja, kuten veronumeromenettely. Tietenkin tulee huomata, että perustuslain pykälä ei ota kantaa siihen millaisin toimenpitein julkisen vallan tulee turvaaminen järjestää, vaan kyse on enemmänkin yleisellä tasolla asetetusta velvoitteesta. Veronumeromenettelyä voitaneen kuitenkin perustella tästä lähtökohdasta käsin.

3.2. Velvollisuus pitää veronumeroa näkyvillä

Kuten todettua, *tehokkuusperiaatteen* mukaan verot pitäisi kerätä mahdollisimman pienin kustannuksin ja huolehtia siitä, että edellyttämä verotus toteutuisi kaikkien kansalaisten kohdalla.⁹⁷ Tehokkuusperiaatteen näkökulmasta veronumeromenettelyä voidaan perustella sillä oletuksella, että se muodostaa tehokkaan tavan selvittää onko esimerkiksi joku tietty työntekijä asianmukaisesti kirjoilla. Julkisessa keskustelussa veronumerosysteemi kuitenkin on kohdannut ajoittain ankaraakin arvostelua. Vaikka systeemin ideaan olisi sinällään suhtauduttu positiivisesti, on veronumeron valvonnallista ulottuvuutta syytetty rakennusalan todellisuudelle vieraaksi. Työmaalla liikuttaessa näkyvillä oleva kortti katoaa tai likaantuu helposti. Monien onkin kerrottu pitävän korttia taskussaan ja näyttävän sen ainoastaan tarkastajan kysyessä. Yksityisyydensuojasyihin vedo-

mukaisessa järjestyksessä annettu perusoikeuden kannalta merkityksellisiä tehtäviä sekä noihin tehtäviin liittyvää toimivaltaa. Tuori & Lavapuro 2011: 818—819.

⁹⁵ HE 309/1993 vp s.75. Esimerkiksi Karapuu toteaa perusoikeuksien toteutumisen tosiasiallisten esteiden olevan useimmiten taloudellisten, sosiaalisten ja sivistyksellisten edellytysten puutteita. Karapuu 2011: 83.

⁹⁶ Niskakangas 2009: 15.

⁹⁷ Niskakangas 2009: 18.

ten veronumeron esittelemine muille tahoille on nähty epätarkoituksenmukaisena. Mikäli tämä pitää paikkansa voidaan nähdä, että veronumeron osalta kaavailtu valvonta muiden kuin viranomaistahojen puolesta on ainakin osittain kariutunut. Toisaaltahan voidaan miettiä mahdollisuutta sijoittaa veronumero johonkin paikkaan, jossa se paremmin työn lomassa säilyy, esim. suojakypärään. Veronumeron esillä pitämisen yksityisyydensuojaulottuvuutta lienee syytä käsitellä kuitenkin vielä hieman tarkemmin juridisesta näkökulmasta.

3.2.1. Veronumeron sisällyttäminen kuvalliseen tunnisteeseen

Työturvallisuuslain (738/2002) 52a§:ssä on jo säädetty henkilötunnisteesta vuoden 2006 helmikuusta lähtien. Säännöksen mukaisesti yhteistä rakennustyömaata valvovan tai johtavan rakennuttajan tulee huolehtia siitä, että jokaisella siellä työskentelevällä on näkyvillä henkilön yksilöivä kuvallinen tunniste silloin kun he liikkuvat työmaalla. Tunnisteesta tulee käydä ilmi onko työmaalla työskentelevä itsenäinen työnsuorittaja vai työsuhteessa oleva työntekijä. Työntekijän tunnisteella pitää olla työnantajan nimi. Tunnistetta ei tarvitse olla: 1) tilapäisesti tavaraa työmaalle kuljettavalla, 2) sellaisella työmaalla työskentelevällä, jossa rakennusta tai sen osaa korjataan tai rakennetaan rakennuttajana olevan yksityishenkilön omaan käyttöön.⁹⁸ Hallituksen esityksessä HE 58/2011 työturvallisuuslain 52a§:ää ehdotettiin muutettavaksi siten, että velvoite huolehtia veronumeron sisältävästä kuvallisesta tunnisteesta koskisi koko urakointiketjua. Rakennuttajat rakennustyön tilaajina huolehtisivat itse yhä edelleen omasta huolehtimisvelvoitteestaan. Rakennuttajat sekä muut päätoteuttajat, kuten pääurakoitsijat, huolehtisivat tunnistetta koskevasta velvollisuudestaan sisällyttämällä tunnistetta koskevan vaatimuksen osaksi sopimuksiaan tai jos kirjallista sopimusta ei tehdä, niin myös muulla kyseisen tahon käytettävissä olevilla keinoilla, esim. kulunvalvontajärjestelmällä, jossa työmaalle työskentelemään pääseminen edellyttää tunnisteiden olemassaoloa. Lisäksi päätoteuttajien tulisi valvoa, että työntekijöillä on mainittu tunniste ja sitä käytetään oikein. Huolehtimisvelvollisuuteen kuuluvien poikkeustilanteiden osalta hallitus ei esityksessään ehdottanut muutoksia.⁹⁹

⁹⁸ HE 58/2011 vp s. 6.

⁹⁹ HE 58/2011 vp s. 22—23.

Lailla työturvallisuuslain muuttamisesta on muutettu eduskunnan päätöksen mukaisesti työturvallisuuslain 52a§n: 1. momenttia siltä osin, että siihen on henkilötunnisteen lisäksi sisällytetty veronumeroa koskevat vaatimukset:

*”Yhteistä rakennustyömaata johtavan tai valvovan rakennuttajan on teke-
missään sopimuksissa tai muutoin käytettävissään olevin keinoin huolehdit-
tava siitä, että jokaisella siellä työskentelevällä on työmaalla liikkeessaan
näkyvillä henkilön yksilöivä kuvallinen tunniste. Tunnisteesta on käytävä il-
mi, onko työmaalla työskentelevä työsuhteessa oleva työntekijä vai itsenäi-
nen työnsuorittaja. Tunnisteesta tulee olla näkyvissä veronumerosta ja ra-
kennusalan veronumerorekisteristä annetussa laissa (1231/2011) tarkoitettu
henkilökohtainen veronumerorekisteriin merkitty veronumero. Työntekijän
tunnisteesta tulee lisäksi olla työnantajan nimi. Mitä tässä momentissa sää-
detään rakennuttajasta, sovelletaan myös:*

- 1) pääurakoitsijaan tai muuhun päätoteuttajaan;*
- 2) työnantajaan omien työntekijöidensä ja sopimuskumppaniensa osalta.”*
(Työturvallisuuslaki 52 a §)

Yhteinen rakennustyömaa on määritelty rakennustyön turvallisuudesta annetussa valtio-
neuvoston asetuksessa.

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan:

- 1) yhteisellä rakennustyömaalla työpaikkaa, jolla tehdään 1§:ssä tarkoitettu
työtä ja jolla samanaikaisesti tai peräkkäin toimii useampi kuin yksi työnan-
taja tai korvausta vastaan työskentelevä itsenäinen työnsuorittaja.”*
(Valtioneuvoston asetus rakennustyön turvallisuudesta(26.3.2009/205) 2§:n
1. kohta.)

Käytännössä rakennustyömailla toimii lähes aina useamman eri työnantajan palveluk-
sessa olevia henkilöitä. Täten, vaikka tunnistekortin käyttövelvollisuus koskee vain yh-
teisellä rakennustyömaalla työskenteleviä, on kuitenkin käytännön tasolla poikkeuksel-
lista, että rakennustyömaalla ei olisi pidettävä tunnistetta. Sinällään siis velvollisuus
tunnistekortin käyttämiseen ei ole työturvallisuuslain 52a§:n ja valtioneuvoston asetuk-
sen rakennustyön turvallisuudesta 2§:n 1. kohdan perusteella täysin kattava, vaan sen
ulkopuolelle jäävät yhden työnantajan työmaat.¹⁰⁰ Kun mietitään millaiset työmaat voi-
sivat olla sellaisia, että niillä toimii ainoastaan yksi työnantaja, nousevat esille ennen

¹⁰⁰ Hirvonen 2011: 133.

kaikkea yksityishenkilöiden työmaat. Yksityishenkilöiden työmaat tulevat tulevaisuudessa olemaan ns. kuukausittaisen tiedonantovelvollisuuden piirissä.

3.2.2. Henkilötietojen suoja perusoikeutena

Perustuslain 10§:n 1. momentti turvaa jokaisen yksityiselämän, kunnian ja kotirauhan suojan jättäen henkilötietojen suojan tarkemman säätelyn alemmantasoisten lakien vaaraan.

”Jokaisen yksityiselämä, kunnia ja kotirauha on turvattu. Henkilötietojen suojasta säädetään tarkemmin lailla.” (Perustuslaki 10§ 1 mom.)

Henkilötietojen suoja on pidemmällä aikavälillä vakiintuneesti ymmärretty osaksi yksityiselämän suojaa. Vasta viimeaikaisessa keskustelussa se on alettu nähdä itsenäisenä perusoikeutena.¹⁰¹ Tietyn tasovaatimuksen henkilötietojen suojaa koskevalle lainsäädännölle asettaa tänä päivänä Euroopan neuvoston piirissä hyväksytty yksilöiden suoje-lua henkilötietojen automaattisessa tietojenkäsittelyssä koskeva yleissopimus. Suomessa henkilötietojen Suojasta on konkreettisesti säädetty henkilötietolaissa (523/1999), josta löytyy säädökset siitä kuka ja millä edellytyksin voi perustaa henkilörekisterin sekä käsitellä henkilötietoja, mitä tietoja rekisteriin voidaan merkitä, millä edellytyksin tietoja voidaan luovuttaa rekistereistä ja mitkä ovat rekisteröidyn itsensä oikeudet valvoa itseään koskevien rekisteritietojen keräämistä sekä käyttöä.¹⁰² Tulee kuitenkin huomata, että verotustietojen osalta Suomessa sovelletaan ensisijaisesti lakia verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1346/1999), eli ns. verotustietolakia ja vasta toissijaisesti henkilötietolain (523/1999) säädöksiä¹⁰³.

Perustuslakivaliokunta on yleisellä tasolla luettellonut seikkoja, joita voidaan pitää henkilötietojen suojaa koskevan perustuslainsäädännöksen kannalta tärkeinä sääntelykohteina. Valiokunnan mukaan tällaisia ovat ainakin rekisteröitävien henkilötietojen sisältö, rekisteröinnin tavoite, tietojen sallitut käyttötarkoitukset mukaan lukien luettuna tietojen luotettavuus sekä tietojen säilytysaika henkilörekisterissä sekä rekisteröidyn oikeusturva.

¹⁰¹ Koillinen 2013: 171.

¹⁰² Husa & Pohjolainen 2008: 148.

¹⁰³ Myrsky & Linnakangas 2007: 322—324.

Näiden seikkojen laintasoisen sääntelyn tulee myös olla yksityiskohtaista ja kattavaa.¹⁰⁴ Lailla säätämisen vaatimus kattaa myös mahdollisuuden luovuttaa henkilötietojen teknisen käyttöyhteyden avulla¹⁰⁵.

Perustuslakivaliokunta on myös käytännössä arvioinut yksityiselämän ja henkilötietojen suojan näkökulmasta tiedonsaantioikeutta koskevia säännöksiä. Käytännössään perustuslakivaliokunta on nähnyt erityisen ongelmallisiksi sellaiset laajat tietojensaantioikeudet, joissa viranomaisen tiedonsaanti-intressi automaattisesti syrjäyttää ainoastaan viranomaisen omasta toiminnasta johtuvalla tarpeellisuusperusteella muut salassapitointiressit, jotka saattavat olla hyvinkin painavia.¹⁰⁶

Tietosuojaviranomaisina henkilötietojen suojan toteutumista valvovat tietosuojavaltuutettu ja tietosuojalautakunta. Tietosuojalautakunta käsittelee mm. henkilötietojen käsittelyyn liittyviä henkilötietolain soveltamisalan kannalta periaatteellisesti merkittäviä kysymyksiä. Tietosuojavaltuutettu taas on henkilötietojen käsittelyn yleisviranomainen, joka antaa henkilötietojen käsittelyä koskien neuvontaa ja ohjausta sekä valvoo henkilötietojen käsittelyä. Rekisteröityjen henkilöiden etujen lisäksi tietosuojavaltuutetun tulee ottaa huomioon myös rekisterinpitäjän sekä sivullisen intressit.¹⁰⁷ Tietosuojavaltuutettu on todennut, että harmaa talous muodostaa sellaisen yhteiskunnallisen ongelman, jonka lieventämiseksi hallituksen esityksessä 58/2011 mainitut toimenpide ehdotukset, mukaan lukien veronumero, ovat tarpeellisia ja asiallisesti perusteltuja¹⁰⁸.

3.2.3. Tietojen sijoittelu tunnisteessa

Tilanne voidaan kenties nähdä nykyisellään sellaisena, että velvollisuudessa pitää veronumeroa näkyvillä varsinaista veronumeroa suurempi kysymys yksityisyyssuojan näkökulmasta on tietojen sijoittelu. Onko sellaisilla tahoilla, joiden tehtäväksi ei ole nimen-

¹⁰⁴ PeVL 14/1998 vp.

¹⁰⁵ PeVL 12/2002 vp.

¹⁰⁶ Viljanen 2011: 397. Perustuslakivaliokunta on aiemmin esimerkiksi pitänyt ongelmallisena sitä, jos sosiaaliviranomaisen tietojensaantioikeus syrjäyttäisi esimerkiksi terveydenhoitoon liittyvät salassapitointiressit. PeVL 7/2000 vp.

¹⁰⁷ Koskinen, Alapuranen, Heino & Salli 2005: 121-123. Suomessa toimii kerrallaan yksi tietosuojavaltuutettu, jonka valtioneuvosto nimittää tehtävänsä määräajaksi, enintään viideksi vuodeksi kerrallaan. Andreasson, Koivisto & Ylipartanen 2013: 15.

¹⁰⁸ VaVM 8/2011 vp.

omaisesti annettu veronumeroiden valvontaa, oikeutta nähdä toisten henkilöiden veronumeroita?

Jo Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusosalalla -työryhmä oli tietoturvasyistä vuonna 2011 sitä mieltä, että työturvallisuuslain 52§:ssä tarkoitettuun tunnisteeseen voitaisiin merkitä kuvalliselle puolelle henkilötunnuksesta ainoastaan syntymäaika. Työryhmän ehdotuksen mukaisesti työturvallisuuslain 52§:ää tulisi muuttaa niin, että tunnisteessa on henkilötunnuksen veronumero siten, että syntymäaika on kuvallisella puolella ja tarkistenumero kääntöpuolella.¹⁰⁹ Kuitenkin loppujen lopuksi veronumeroksi päädyttiin ottamaan yksilöllinen 12-merkkinen numerosarja, josta ei voida päätellä henkilön ikää, sukupuolta tai syntymäaikaa. Lain-säädannössä ei toistaiseksi ole asetettu tunnistekortteille virallista muotovaatimusta, vaan työturvallisuuslain 52§:ssä on ainoastaan kerrottu mitä tietoja tunnisteesta tulee käydä ilmi, eli siinä tulee olla henkilön kuva, nimi, onko työmaalla työskentelevä henkilö itsenäinen työnsuorittaja, eli liikkeen- tai ammatinharjoittaja vai työsuhteessa oleva työntekijä, työnantajan nimi sekä veronumero. Juridisesti oleellista on tällä hetkellä ainoastaan, että kaikki tarvittavat tiedot löytyvät tunnisteesta. Työntekijät eivät saa kuvallisia tunnistekorttejaan Verohallinnon kautta vaan käytännössä päätoteuttajan tai työnantajan kautta. Lisäksi erilaisia tunnistekorttien valmistajia on useita. Näin ollen yksityisyyden suoja ajatellen kuvallisen tunnistekortin tietojen sijoitteluun liittyvät asiat ovat nykyisillään jokseenkin määrittelemättä.

3.2.4. Onko veronumeromenettely uhka henkilötietojen suojalle?

Julkinen keskustelu veronumeromenettelyn henkilötietojensuojan osalta on pyörinyt suureksi osaksi sen ympärillä, että voidaanko odottaa veronumeron näkyvillä pitämistä. Tämä ei kuitenkaan mielestäni loppujen lopuksi ole olennaisin kysymys henkilötietojen suojan kannalta. Paremminkin sitä voidaan toisaalta perustella verovalvonnan tehokkuudella ja tehokkuusperiaatteella.

Pelkkä veronumero itsessään ei nähdäkseni muodosta henkilön yksityisyydelle uhkaa muutoin kuin sen, että käytännössä kuka tahansa voi käyttää veronumeroa henkilön ni-

¹⁰⁹ Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 17.

men ohella sen selvittämiseen onko henkilö merkittynä veronumerorekisteriin. Tässä onkin näkemykseni mukaan asian yksityisyydensuojaulottuvuuden todellinen ydinkysymys: Saamalla henkilön nimen ja veronumeron tietoonsa, toinen henkilö voisi käytännössä veronumerorekisterin kautta saada tietoonsa toisen henkilötunnuksen. Henkilötunnuksen voidaan nähdä olevan melko kriittinen tieto, sillä yhdistettynä tiettyihin muihin tietoihin henkilöstä on se henkilön yksilöintitunnusena vertaansa vailla¹¹⁰. Veronumeron näkyvillä pitämisen sijaan enemmän huomiota tulisi suunnata siihen mitä tietoja henkilötietorekisterin kautta tulisi käydä ilmi ja toisaalta siihen kenellä tulisi olla oikeus päästä noihin tietoihin käsiksi.

Tiiviisti ilmaistuna itse siis hahmotan veronumeromenettelyn osalta henkilötietojen suhteen kolme olennaista kysymystä. Näistä ensimmäistä käsittelin juuri luvussa 3.2.3, eli voinko odottaa veronumeron pitämistä näkyvillä rakennustyömaalla. Kaksi muuta kysymystä ovat: Voidaanko perustellusti antaa oikeus veronumerorekisterin käyttöön niin laajalle joukolle ihmisiä kuin nyt on tehty sekä mitä tietoja veronumerorekisteristä voi henkilötietojen osalta käydä ilmi? Vastakkain ovat toisaalta toivottu valvonnallinen hyöty vertaisvalvonnan kautta sekä työntekijöiden yksityisyydensuojaan kohdistuva riski sekä toisaalta myös kaksi perusoikeutta: henkilötietojen suoja ja oikeus saada tieto viranomaisen asiakirjoista. Koska veronumeron pitämisen velvollisuus liittyy vahvasti yhteen veronumerorekisterin kanssa, on mielestäni paikallaan käsitellä seuraavaksi veronumerorekisteriä ja oikeutta saada rekisteristä tietoja. Tätä kautta voidaan paremmin hahmottaa perusoikeuskannalta veronumeromenettelyn kokonaiskuva.

3.3. Veronumerorekisteri ja tietosuoja

Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla -työryhmä ilmaisi vuonna 2011 mielipiteensä, että työnantajalla ja päätoimittajalla tulisi olla mahdollisuus henkilötunnusten väärentämisten varalta tarkistaa alihankkijan ilmoittaman henkilötunnuksen ja nimen vastaavuus.¹¹¹ Tähän talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla -

¹¹⁰ Raatikainen 1999: 144.

¹¹¹ Työ- ja elinkeinoministeriö 2011: 18.

työryhmän ilmaisemaan tarpeeseen on vastattu rakennusalan julkisella veronumerorekisterillä.

”Rakennusalan veronumerorekisterin käyttötarkoituksena on rakennusala-la toimivien henkilöiden henkilötunnisteen oikeellisuuden valvonta sekä työnantajan ja työntekijän verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvonta.”
(Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä 3§)

Rakennusalan julkinen veronumerorekisteri, johon rakennustyömaalla työskentelevien henkilöiden veronumerot merkitään, on avattu 7.8.2012. Rekisteristä on mahdollista tarkastaa henkilön etu- ja sukunimen sekä veronumeron perusteella onko henkilön tiedot merkitty veronumerorekisteriin. Vaikka työntekijälle onkin annettu veronumero, ei häntä automaattisesti merkitä veronumerorekisteriin, vaan työntekijän tulee pyytää merkintää joko puhelimitse tai asioimalla henkilökohtaisesti verotoimistossa. Työnantajalla on mahdollisuus keskitetysti tilata työntekijöiden veronumerot Verohallinnolta toimittamalla työntekijöiden henkilötunnukset Verohallintoon. Verohallinto lähettää työnantajalle työntekijöiden veronumerot. Samalla työnantajan on mahdollista pyytää, että työntekijät merkitään rakennusalan veronumerorekisteriin.¹¹²

”Rakennusalan veronumerorekisteriin merkitään henkilön nimi ja suomalainen henkilötunnus sekä hänelle Verohallinnon asiakastietokantaa tallennettu veronumero.

Verohallinto merkitsee 1 momentissa tarkoitetut tiedot veronumerorekisteriin:

- 1) rakennusalan työnantajan tai työturvallisuuslain 52a§:ssa tarkoitetun yhteisellä rakennustyömaalla pidettävän tunnisteen antavan työmaan päätoteuttajan pyynnöstä;*
- 2) rekisteriin merkittävän henkilön omasta pyynnöstä;*
- 3) oma-aloitteisesti”* (Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 4§)

7. tammikuuta 2014 veronumerorekisteriin merkittyjen henkilöiden määrä oli 651 946. Näistä henkilöistä 64 773:lla oli joko kaksoiskansalaisuus tai jonkun muun valtion kuin Suomen kansalaisuus. Henkilöistä 19 469:llä oli kotikunta ulkomailla.¹¹³

¹¹² Verohallinto 2012c.

¹¹³ Verohallinto 2014.

3.3.1. Oikeus saada tietoja veronumerorekisteristä

Julkisuusperiaatteeseen kuuluu se, että jokaisella on oikeus saada tietoja viranomaisten toiminnasta ja poikkeukset tähän sääntöön edellyttävät erityisiä perusteita¹¹⁴. Tämä koskee myös tietoja sellaisissakin asioissa, jotka eivät koske välittömästi henkilöä itseään. Yleensä julkisuusperiaate jaetaan käsittelyjulkisuuteen, asianosaisjulkisuuteen sekä asiakirjajulkisuuteen.¹¹⁵ Kun hallinto pääosin toteutetaan asiakirjojen kautta ja kun kaikki oleellinen dokumentoidaan asiakirjoihin, toteutuvat hallinnon julkisuus ja salaisuus pääosin asiakirjajulkisuuden ja asiakirjasalaisuuden muodossa¹¹⁶. Julkisuusperiaatteen normatiivinen perusta on Suomessa perustuslain 12.2§.

”Viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, jollei niiden julkisuutta ole välttämättömien syiden vuoksi lailla erikseen rajoitettu. Jokaisella on oikeus saada tieto julkisesta asiakirjasta ja tallenteesta.” (Perustuslaki 12§ 2 mom.)

On siis lähtökohta, että jokaisella on oikeus saada viranomaisen asiakirjasta tai muusta tallenteesta tieto. Yleislakina tämän tiedonsaantioikeuden osalta on laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999), eli julkisuuslaki.¹¹⁷

Julkisuutta on mahdollista rajoittaa säätämällä salassapitovelvoite, jonka tulee täyttää kolme eri edellytystä: 1) salassapidon tulee perustua välttämättömiin syihin, 2) sen perusteet tulee määritellä laintasoisella säädöksellä, jolla 3) rajoitetaan julkisuutta erikseen. Välttämätön syy voi olla esimerkiksi yksityisyyden suoja.¹¹⁸ Vaikka viranomaisen asiakirjoista tietojen saamisen osalta yleislakina onkin jo vuodesta 1999 ollut julkisuuslaki, on kuitenkin verotustietojen julkisuuden, salassapidon ja tietojen antamisen osalta ensisijainen laki vuodesta 2000 asti ollut laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1346/1999), eli ns. verotustietolaki. Verotustietolain säännökset ovat ensisijaisia ja täydentävät henkilötietolain (523/1999) ja julkisuuslain (621/1999) säännöksiä. Verotustiedot sisältävät paitsi yksilöintitietoja, myös henkilön taloudellista asemaa sekä yksityiselämän elinolosuhteita kuvaavia ja arkaluonteisiakin tietoja. Suurin osa verotustie-

¹¹⁴ Mäenpää 2008: 1.

¹¹⁵ Korhonen 2003: 36.

¹¹⁶ Heuru 2003: 243.

¹¹⁷ Heuru 2003: 243.

¹¹⁸ Jyränki 2000: 306.

doista onkin säädetty verotustietolaissa salassa pidettäväksi.¹¹⁹ Myös uudessa laissa veronumerosta ja veronumerorekisteristä on kerrottu, että verotustietolakia ja julkisuuslakia sovelletaan veronumerorekisterin tietojen julkisuuteen sekä tietojen luovuttamiseen, ellei laissa veronumerosta ja veronumerorekisteristä ole asiasta jotenkin toisella tavoin säädetty.

”Veronumerorekisterin tietojen julkisuuteen ja tietojen luovuttamiseen sovelletaan, mitä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetussa laissa (1346/1999) ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) säädetään, jollei tässä laissa toisin säädetä. Veronumerorekisteriin sekä siihen talletettujen henkilötietojen käsittelyyn sovelletaan muutoin, mitä henkilötietolaissa (523/1999) tai muualla laissa säädetään.”
(Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä 1§ 2 mom.)

Verotustietolain 17§:n mukaisesti tieto henkilön veronumerosta kuuluu verotuslain mukaan salassa pidettäviin verotustietoihin. Hallituksen esityksen HE 58/2011 mukaisesti pykälään ehdotettiin lisättäväksi tarpeelliset säännökset Verohallinnon oikeudesta salassapitovelvollisuuden estämättä antaa tieto veronumerosta työnantajalle tai muulle tunnistekortin antajalle. Hallituksen esityksen mukaan 1 momenttiin, jossa säädetään tiedoista, joita Verohallinto voi antaa salassapitovelvollisuuden estämättä, tuli lisätä 3 kohdaksi tieto veronumerosta. Lisäksi esityksen mukaan tuli poistaa 2 momentissa oleva säännös tietojen antamisesta teknisen käyttöyhteyden avulla ja säätää asiasta erikseen 3 momentiksi otettavassa säännöksessä, jota sovellettaisiin myös 1 momentissa mainittuihin tietoihin. Selvyyden vuoksi esityksessä haluttiin myös tarkentaa entistä 3 momenttia, eli 4 momentiksi siirtyvää momenttia siten, että siitä kävisi nimenomaisesti ilmi, että tietojen antamisen edellytyksenä olevaa tietojen antajan antamaa selvitystä on lainmuutoksen perusteluiden mukaisesti tarkoitus soveltaa vain 2 momentissa tarkoitettujen tietojen luovutuksiin. Lisäksi ehdotettiin muutettavaksi entistä 4 momenttia, uutta 5 momenttia siten, että pientyönantajan maksu- ja ilmoituspalvelujärjestelmän kautta olisi mahdollista antaa tunnistetulle käyttäjälle tieto rakennusalaalla toimivan palvelun käyttäjän yksilöimien työntekijöiden veronumeroista.¹²⁰ Hallituksen esityksen HE 58/2011 mukaisesti on muutettu verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun

¹¹⁹ Myrsky & Linnakangas 2007: 322—324.

¹²⁰ HE 58/2011 vp s. 25—26.

lain (1346/1999) 17§:ää, joka koskee tietojen antamista ennakonpidätyksen toimittamista varten. Laki tuli voimaan 15.12.2011.

”Verohallinto voi salassapitovelvollisuuden estämättä antaa:

1) työnantajalle tai vastaavalle suorituksen maksajalle tämän yksilöimien verovelvollisten ennakonpidätyksen toimittamista varten tarpeelliset tiedot;

2) eläkkeiden ja etuuksien maksajalle tämän yksilöimien verovelvollisten ennakonpidätyksen toimittamista varten tiedon ennakonpidätysprosentista ja muut tarvittavat tiedot;

3) rakennusalan työnantajalle tai työturvallisuuslain (738/2002) 52 a §:ssä tarkoitetun yhteisellä rakennustyömaalla pidettävän tunnisteen antavalle työmaan päätoteuttajalle tiedon tämän yksilöimien työntekijöiden veronumeroista käytettäväksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä annetussa laissa (1231/2011) säädettyyn tarkoitukseen.

Verohallinto voi salassapitosäännösten estämättä pyynnöstä antaa kaikkien yleisesti verovelvollisten henkilöiden veronalaisista sosiaali- ja työttömyysturvaetuuksista, vakuutusperusteisista suorituksista sekä muista vastaavista etuuksista toimitettavaa ennakonpidätystä varten tarpeelliset tiedot Kansaneläkelaitokselle, työttömyyskassalle, vakuutuslaitokselle ja muulle näitä etuuksia maksavalle taholle. Ennakonpidätyksen toimittamiseksi tarpeellisia tietoja ovat verovelvollisen henkilötunnus, ennakonpidätysprosentit ja vuosiansion perusteella määriteltyä tulorajaa koskevat tiedot.

Edellä tässä pykälässä tarkoitetut tiedot voidaan antaa myös teknisen käyttöyhteyden avulla.

Edellä 2 momentissa tarkoitetut tiedot voidaan antaa, jos tietojen pyytjä on esittänyt hyväksyttävän selvityksen siitä, miten tietojen käyttöä valvotaan ja miten turvataan se, ettei tietoja käytetä muuhun kuin ennakonpidätyksen toimittamiseen. Verohallinto voi liittää päätökseensä tietojen käyttöä ja valvontaa sekä suojaamista koskevat määräykset. Tarpeettomat tiedot tulee hävittää vuosittain ja hävittämisestä tulee ilmoittaa Verohallinnolle, jollei Verohallinnon antamista määräyksistä muuta johdu.

Verohallinto voi salassapitosäännösten estämättä antaa yleisen tietoverkon kautta käytettävissä olevan pientyönantajan maksu- ja ilmoituspalvelujärjestelmän avulla tunnistetulle palvelun käyttäjälle:

1) ennakonpidätyksen toimittamista varten tarpeelliset tiedot palvelun käyttäjän yksilöimistä verovelvollisista;

2) tiedon rakennusalan palvelun käyttäjän yksilöimien työntekijöiden veronumeroista käytettäväksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä annetussa laissa säädettyyn tarkoitukseen.”(Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 17§)

Kun muutoksella verotustietolakiin on käytännössä taattu työnantajalle, työmaan päätoteuttajalle sekä yleisen tietoverkon kautta käytettävissä olevan pientyönantajan maksu-

ja ilmoituspalvelujärjestelmän avulla tunnistetulle palvelun käyttäjälle mahdollisuus saada tietoa, laajentaa uudempi laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä oikeuden koskemaan periaatteessa kaikkia.

”Jokaisella on oikeus salassapitovelvollisuuden estämättä saada yleisen tietoverkon välityksellä rakennusalan veronumerorekisterin julkisesta tietopalvelusta henkilön nimen ja veronumeron perusteella tieto siitä, onko palvelun käyttäjän yksilöimä henkilö ja veronumero merkitty veronumerorekisteriin.”
(Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 5§)

Tulee kuitenkin huomata, että veronumerorekisteristä voi tarkistaa onko henkilö merkitty veronumerorekisteriin, mikäli käytettävissä on henkilö etu- ja sukunimi sekä veronumero. Toisin sanoen pelkän veronumeron perusteella ei voida selvittää henkilön nimeä, eikä pelkän nimen perusteella veronumeroa.

3.3.2. Tehokkuusperiaatteen ja perusoikeuksien vastakkainasettelu

Julkisuusperiaatteessa ilmaistulla perusoikeudella saada tieto viranomaisten rekistereistä on läheinen yhteys toiseen veronumeromenettelyyn kiinteästi liittyvään perusoikeuteen, eli henkilötietojen suojaan. Näitä teemoja onkin henkilötietosuoja ajatellen syytä punnita yhdessä ja kokonaisuus huomioon ottaen. On osittain kyse punninnasta kahden eri perusoikeuden välillä. Sen, että kuka tahansa voi tarkastaa veronumerorekisterin kautta veronumeroita, voidaan nähdä tehokkuusperiaatteen mukaisesti turvaavan yleisemmän tason intressejä verotuksen fiskaalisen tavoitteen kautta. Tätä vasten tulisi punnita yksilön oikeuksien turvaaminen. Olennaista on löytää keino yhteen sovittaa nämä lähtökohdat.

Valvonta ja yksityisyys ovat keskenään riippuvuussuhteessa; valvonta tarkoittaa aina puuttumista yksityisyyteen. Yhteiskunta tarvitsee valvontaa työvälineenä toimintansa tehostamiseen. Mitä kattavammin valvonta on järjestetty, sitä helpommaksi myös valvontakäyttö käy. Demokratian näkökulmasta keskeistä on se kuka hallitsee yksilöitä koskevaa tietoa. Työpaikoilla tapahtuva valvonta on yhä enemmän siirtynyt työnteon valvonnasta työntekijöiden valvontaan.¹²¹ Sen, että oikeus veronumeroiden tarkistamiseen

¹²¹ Alapuranen 2004: 14—15.

rekisteristä on annettu viranomaisten lisäksi myös muille, voidaan nähdä tehokkuusperiaatteen kannalta olevan perusteltua, sillä lieene varsin selvää, että viranomaiset eivät ehdi kaikkialle valvomaan. Tästä näkökulmasta on ainakin periaatteessa valvonnallisesti hyödyllistä, että muille on annettu mahdollisuus toimia viranomaisten apuna. Se miten hyvin tämä tavoite toimii, onko työntekijöillä käytännössä motivaatiota valvoa toisiaan, on tietenkin sitten asia erikseen. Veronumeromenettelystä tulee huomata, että kyse ei varsinaisesti ole perustuslain 124§:n mukaisesta julkisen vallan tai hallintotehtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle, vaan ainoastaan mahdollisuudesta tarkastaa tiedot rekisteristä.

Perusoikeudet, henkilötietojen suoja ja oikeus saada tieto viranomaisen asiakirjoista mukaan lukien, eivät ole sillä tavoin ehdottomia, ettei niitä missään laajuudessa tai olosuhteissa saisi rajoittaa¹²². Tiivistetysti ilmaistuna perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset ovat: lailla säätämisen vaatimus, täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus, rajoitusperusteen hyväksyttävyyksivaatimus, ydinalueen koskemattomuuden vaatimus, suhteellisuusvaatimus, oikeusturvavaatimus sekä ihmisoikeusvelvoitteiden noudattamisen vaatimus¹²³. Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten lisäksi perusoikeuksia voidaan rajoittaa eräisiin perusoikeussäännöksiin kirjattujen erityisten rajoitusedellytysten asettamissa rajoissa¹²⁴.

Perinteisesti henkilötietojen suoja on ymmärretty osaksi yksityiselämän suojaa. Perustuslain 10§ ei sisällä perusoikeutta koskien erityistä rajoituslauseketta, joten yksityiselämän suojaan puuttumisen sallittavuutta tulee arvioida perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten valossa. Henkilötietojen osalta pykälä kuitenkin sisältää lakivaruksen, jonka perusteella henkilötietojen suojasta tulee säätää tarkemmin tavallisella lailla.

Ajatellen henkilötietojen suojaa, voidaan rajoitusperusteen hyväksyttävyyden osalta todeta, että tietosuojavaltuutettu on todennut harmaan talouden torjunnan olevan sellainen yhteiskunnallisesti hyväksyttävä peruste, jonka nojalla Hallituksen esityksessä HE 58/2011 esitetyt toimet, mukaan lukien veronumero, ovat asiallisesti perusteltuja ja tar-

¹²² HE 309/1993 vp s. 29.

¹²³ Viljanen 2001: 37—38.

¹²⁴ PeVM 25/1994 vp s. 4.

peellisiä¹²⁵. Henkilötietojen suojan osalta voidaan myös nähdä, että ainakin lailla säättämisen vaatimus, täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus ja täyttyvät. Itse olenkin sitä mieltä, että perusoikeuksien yleisten rajoittamisedellytysten osalta henkilötietojen suojaan liittyen tärkeintä olisi onnistua määrittelemään mikä muodostaa henkilötietojen suojan ydin alueen. Vaatimus perusoikeuden ydinalueen koskemattomuudesta on kirjattuna perusoikeusuudistuksen esitöihin: ”Tavallisella lailla ei voida säätää perusoikeuden ytimeen ulottuvaa rajoitusta”¹²⁶. Perustuslakivaliokunta ei tässä yhteydessä sen tarkemmin määritellyt mitä se perusoikeuden ydinalueella tarkoitti. Suomessa esimerkiksi Sami Manninen on luonnehtinut perusoikeuden ydinaluetta konkreettisemmin; Mannisen mukaan perusoikeuden ytimen poistaminen tekisi kyseessä olevan perusoikeuden merkityksettömäksi ja tyhjäksi. Ja vaikka rajoitus ei kokonaan tekisi perusoikeutta tyhjäksi, saattaisi ytimeen asti ulottuva rajoitus kääntää perusoikeuden ja rajoituksen välisen suhteen siinä mielessä pääläelleen, että rajoituksesta tulisi pääsääntö ja perusoikeudesta poikkeus.¹²⁷

En ole löytänyt tutkimusta tehdessäni tarkkaa määritelmää henkilötietojen suojan ydinalueesta. Syy tähän lienee se, että henkilötietojen suojan ajatteleminen omana perusoikeutenaan on yhä sen verran uusi käytäntö. Voitaneen kuitenkin todeta, että nykypäivänä vallitsevan kannan mukaan henkilöllisyystunnus on toistaiseksi ihmisen tärkein tunnistetieto. Tästä huolimatta henkilötunnus ei nykyisen lainsäädännön mukaan ole tietona salassa pidettävä. Tässä mielessä veronumeromenettelyn tämän ulottuvuuden voidaan nähdä nivoutuvan osaksi laajempaa keskustelua siitä onko henkilötunnusta koskeva sääntely enää tänä päivänä täysin ajan tasalla. Henkilötietolaki on säädetty 1990-luvulla ja siitä kyllä löytyy rajoituksia henkilötunnuksen käytölle, mutta tietoturvallisuuden suhteen riskit ovat kehittyneet uusille tasoille ja myös tietoisuus riskeistä on kasvanut.¹²⁸

¹²⁵ VaVM 8/2011 vp.

¹²⁶ PeVM 25/1994 vp s. 5.

¹²⁷ Manninen 2011: 482.

¹²⁸ Tähän liittyen detaljina mainittakoon esimerkiksi, että vastaavaa keskustelua henkilötunnuksesta on käyty myös kaupparekisteriin, yhteen keskeisistä yhteiskunnan perusrekistereistä, liittyen. Niin valtioneuvoston periaatepäätöksessä (Sisäasiainministeriö: Sisäisen turvallisuuden ohjelma 26/2012) kuin sisäasiainryhmämuistiossa (Kansallinen strategia yritystoiminnan turvallisuuden parantamiseksi 30/2012) ehdotettiin, että tiedon luovuttamista kaupparekisteristä rajoitetaan niin, että vastuuhenkilöiden henkilötunnuksen loppuosa annetaan ainoastaan perustellusta syystä. Vuosina 2009-2009 työ- ja elinkeinoministeriön asettama ryhmä selvitti kaupparekisteriin merkittävien henkilötietojen laajuutta ja julkisuutta kos-

Yleisemmällä tasolla henkilötietolain 13.4§:ssä edellytetään, että henkilötunnuksen käsittelyssä tulee noudattaa varovaisuutta niin, että sitä käytetään asiakirjoissa ja näkymisissä vain jos sen esittäminen on tarpeellista asian kannalta. Tilanne, jossa näinkin laajalla ihmisjoukolla on oikeus selvittää työntekijän henkilöllisyystunnus, voidaan perusoikeuksien suojan rajoittamisen hyväksyttävyyksivaatimuksenkin puitteissa nähdä tässä mielessä kyseenalaisena, jos voidaan päätyä ratkaisuun, että sivullisten ei ole tarpeen henkilötunnusta nähdä. Veronumeromenettelyn osalta mahdollisen uhan työntekijöiden yksityisyydelle ei niinkään muodosta julkisyhteisö, vaan toinen yksityinen toimija. On kyse perusoikeuksien horisontaalivaikutuksesta.

Perusoikeusnäkökulmasta kaikkein hyväksyttävin ja myös valvonnan tehokkuuden näkökulmasta dynaamisin ratkaisu tilanteeseen olisi kuitenkin varmistaa tavalla tai toisella se, että sivullinen ei pysty veronumerorekisterin kautta saamaan haltuunsa työntekijästä liian henkilökohtaista informaatiota, joka henkilötietojen suojaa perusoikeutena ajatellen kyseenalaista antaa. Toisin sanoen tulisi selvittää miten perusteltua käytännössä on se, että veronumerorekisteristä pystyy näkemään henkilötunnuksen. Voisiko siitä mahdollisesti peittää edes loppuosan? Onko perusteltua, että sivulliset ihmiset näkevät henkilötunnuksen, vai riittäisikö esimerkiksi sellainen vaihtoehto, jossa näkyville tulee ainoastaan nimi ja tämän lisäksi kenties syntymäaika. Jos nimeä ei löydy rekisteristä tarkastettaessa, voisi asiasta ilmoittaa viranomaisille, joilla on mahdollisuus nähdä myös henkilötunnus kokonaisuudessaan?

3.3.3. Tietojen poistaminen veronumerorekisteristä ja tehokkuus

Tiedot on mahdollista poistaa veronumerorekisteristä sitten kun henkilö ei enää työskentele rakennusallalla. Veronumero on pysyvä, sitä ei voi poistaa muutoin kuin henkilön omasta pyynnöstä.

kevien rajoitusten tarvetta. Työryhmän mielipide oli, että henkilötunnuksen julkisuutta tulee rajata siten, että tunnusosatiedon saantiin olisi oikeus vain niillä, jotka muutoin voimassa olevien henkilötietosuojaa koskevien säännösten mukaan ovat oikeutettuja käsittelemään henkilötunnustietoja. Työryhmän ehdotus sai laajasti kannatusta keskeisimpien sidosryhmien taholta. HE 59/2013 vp s. 3—6.

”Rekisteröityä koskevat tiedot poistetaan rakennusalan veronumerorekisterin julkisesta tietopalvelusta hänen omasta pyynnöstään hänen esitettyään selvityksen siitä, että hän ei enää toimi rakennusalalla.” (Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 6§)

Mikäli tilanne pitkälle tulevaisuuteen säilyy veronumeron poistamista koskien kuvatunlaisena, eli henkilön oma pyyntö ja selvitys on edellytys numeron poistamiselle rekisteristä, voitaneen tehdä oletus, että tulevaisuudessa veronumerorekisteriin merkittyjen nimien määrä tulee olemaan suurempi kuin rakennusalalla todella toimivien veronumerorekisteriin merkittyjen työntekijöiden määrä, sillä oletettavasti kaikki alalla lopettavat eivät tee oma-aloitteisesti ilmoitusta tietojensa poistamisesta veronumerorekisteristä. Tämä on näkemykseni mukaan viranomaisvalvontaa ajatellen tehokkuusperiaatteen näkökulmasta melko kyseenalaista. On ongelma ja kehitystarpeen paikka, jos veronumerorekisterin perusteella ei voidakaan vetää enää tulevaisuudessa kovin tarkkoja johtopäätöksiä rakennusalalla tosiasiaissa toimivien veronumerorekisteriin merkittyjen määrästä. Toisaalta esimerkiksi sellainen järjestely, että henkilö poistettaisiin veronumerorekisteristä työnantajan aloitteesta siinä vaiheessa kun henkilö lopettaa työt yrityksen palveluksessa, ei välttämättä ole sekään käytännöllisin mahdollinen ratkaisu, sillä sinällään henkilö saattaa yhä jatkaa töitä rakennusalalla jonkun toisen yrityksen työntekijänä. Tässä palataankin sitten siihen pisteeseen, että ainakin vielä nykyisin on työnantajan velvollisuus pitää huolta, että hänen työntekijänsä on veronumerorekisterissä.

3.4. Veronumeroiden käyttämisen valvonta ja laiminlyöntien sanktiointi

3.4.1. Veronumeron käyttämisen valvonta

Rakennusmailla tunnistekortteja, joihin on merkitty myös veronumero, valvoo Verohallinto sekä Aluehallintovirasto.¹²⁹ Verohallinnon verotarkastajat sekä työsuojeluviranomaiset ovat käytännössä usein tehneet samanaikaisia valvontakäyntejä rakennustyömailla. Rakennustyömaiden valvontakäynneillä verotarkastajat keräävät vertailutietoja verovalvonnan hyödynnettäväksi sekä selvittävät ovatko työmaalla työskentelevien yritysten julkiset tiedot oikeita ja ajan tasalla. Aluehallintoviraston työsuojeluvastuualueen

¹²⁹ Verohallinto 2012b.

tarkastajat tarkastavat mm. menetelläänkö työmailla tilaajavastuulain edellyttämin tavoin ja ovatko ulkomaalaisten työntekijöiden työnteko-oikeuden perusteet ja työsuhteen keskeiset ehdot kunnossa.¹³⁰

Käytännön tasolla tunnistekorttien ja niistä laaditun kulkulupaluettelon oikeellisuuden valvominen on osoittanut hyvin hoidetullakin työmaalla haasteelliseksi tehtäväksi. Vuonna 2009 Verohallinto ja Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti laativat laajan analyysin erään suuren työmaan työntekijöistä yhteistyössä päätoteuttajan kanssa. Analyysissä vuosi-ilmoitustietoihin verrattiin käytettävissä olleita sähköisiä kulkulupatietoja, joissa oli yli 2200 tunnistettua työntekijää. Näistä 950:llä ei ollut vuoden 2008 vuosi-ilmoituksella palkkatietoa yritykseltä, joka oli merkitty työnantajaksi kulkuluvissa. Näistä henkilöistä 110 oli vuokratyöfirman kirjoilla, 250 oli täysin ilman vuosi-ilmoituksen palkkatietoa ja 50 oli saanut korvauksia, kuten työttömyyskorvausta.¹³¹ Vuonna 2008 käynnistyneen Raksa -hankkeen tulokset ovat olleet samansuuntaisia. Loka-marraskuun taitteessa 2011 rakennusalan verovalvontaa ja harmaan talouden vastaista toimintaa vahvistettiin valtakunnallisesti toteutetulla Verohallinnon verotarkastusyksikön tehovalvontaishankkeella. Valvontakampanja kesti viikon, kattoi koko Suomen ja sen toteuttamiseen osallistuivat kaikki Verohallinnon yksiköt sekä Aluevalvontaviranomaisen työsuojelutarkastajat. Tuona aikana tehtiin yhteensä 312 valvontakäyntiä kohteisiin, joiden yhteenlaskettu urakkasumma oli yli 2 miljardia euroa. Valvontaishankkeen paljastivat tuolloin, että Rakennusteollisuuden kanssa sovitus harmaan talouden vastaiset menettelyt, kuten kuvalliset tunnistekortit ja tunnistetietojen jatkuva ylläpito, olivat käytössä ainoastaan noin joka viidennellä tarkastetulla työmaalla. 49 %:lla tarkastetuista työmaista oli käytössä sähköisessä muodossa toteutettu kulkulupajärjestelmä.¹³²

Toisaalta, nyt veronumeron käyttöön ottamisen jälkeen Verohallinto on tehnyt huhtikuun alkupuolella 2013 rakennustyömaille valtakunnallisen tehovalvontaishankkeen, jonka tulokset Verohallinnon mukaan kuitenkin toisaalta kertovat, että veronumero olisi otettu rakennustyömailla vastaan hyvin. Tehovalvontaishankkeessa tarkastettiin 86 eri työmaata kautta Suomen, suuria rakennustyömailta painottaen. Työmailla työskenteli yhteensä

¹³⁰ Verohallinto: Rakennusalan verovalvontahanke.

¹³¹ Hirvonen 2011: 133.

¹³² Verohallinto 2012e.

2577 työntekijää. Valvontaisku toteutettiin yhteistyössä poliisin, Eläketurvakeskuksen sekä Aluehallintoviraston työsuojelun vastualueen kanssa. Tehoiskussa Verohallinto kävi läpi työntekijöiden veronumerot, veronumeroiden merkitsemisen veronumerorekisteriin sekä veronumerotietojen oikeellisuuden. Tarkastuksessa todettiin, että veronumerorekisteriin oli jätetty merkitsemättä yhteensä 38 rakennustyömailla työskentelevää työntekijää joiden lisäksi koko tunnistekortti puuttui 21 henkilöltä. Tehoiskun tulosten mukaan reaaliaikainen kulunvalvontajärjestelmä oli käytössä tarkastetuista työmaista hieman alle puolella. Kulkulupatiedot puuttuivat kokonaan melkein 13 prosentissa tarkastetuista työmaista. Sähköinen työmaan valvonta, joka pitää sisällään myös sähköisen työajan seurannan, oli tarkastuskohteista käytössä noin seitsemällä prosentilla.¹³³ Lisäksi esimerkiksi viranomaisten yhteisvalvontaiskussa Olkiluoto 3:n ydinvoimalatyömaalle 6.3.2013 todettiin, että 2251:stä työntekijästä 82 ei ollut merkittynä Verohallinnon veronumerorekisteriin. Havaittujen puutteiden kerrotaan koskeneen lähinnä ulkomaalaisia työntekijöitä ja yrityksiä.¹³⁴

Näkemykseni mukaan kuitenkin tulisi huomioida se seikka, että mainitut tarkastukset on tehty painottaen suuria työmaita. Lienee ennen aikaista vetää veronumeromenettelyn käyttöönotosta näiden perusteella vielä turhan pitkälle meneviä johtopäätöksiä. On aiheellista miettiä olisiko käynyt niin, että harmaata taloutta harjoittavat eivät niinkään urakoi suurilla työmailla ainakaan nyt veronumeron käyttöönottamisen jälkeen, vaan keskittyisivät pienemmän riskin hankkeisiin, esimerkiksi urakoimaan omakotityömailla, joilla tunnetusti on paljon harmaata taloutta. Näillä työmailla ei veronumeromenettely ole käytännössä käytössä johtuen työmaiden statuksesta yhden henkilön työmaina ja valvontavälineenä ns. rakennusalan ilmoittamismenettely on siellä tulossa voimaan vasta myöhemmin tänä vuonna 2014.

3.4.2. Ilmoittautumisvelvollisuus veronumerorekisteriin ja ilmoittautumatta jättämisen sanktiointi tehokkuusperiaatteen näkökulmasta

Asiantuntijakuulemisissa veronumerosta on noussut esiin kaksi seikkaa, joita on pidetty puutteina: Ensinnäkin kenellekään ei ole säädetty nimenomaista velvollisuutta ilmoit-

¹³³ Verohallinto 2013c.

¹³⁴ Verohallinto 2013d.

tautua veronumerorekisteriin ja toisaalta ilmoittamatta jättämisestä ei myöskään ole säädetty sanktiota. Työturvallisuuslain rangaistusuhan kohdistuessa vain rakennuttajaan, pääurakoitsijaa sekä työnantajaan jää työntekijä itse vaille vastuuta henkilötunnisteen pitämisestä tai henkilötunnisteessa olevien tietojen oikeellisuudesta. Usein erityisesti pienissä rakennuskohteissa työskentelee työntekijöitä, joiden työnantaja on ulkomailla tai kokonaan tuntematon. Näissä tapauksissa työnantajan johto-oikeuden käyttö jää käytännön tasolla olemattomaksi, eikä valvonta täytä sille asetettuja kriteerejä. Seurauksena asianmukaisen tunnistekortin ja veronumeron olemassaolon tarkistus saattaa jäädä kokonaan tekemättä. Valtiovarainvaliokunnan mukaan tällaisissa tilanteissa työntekijään tulisi voida kohdistaa välitön laiminlyöntimaksu, mikäli tiedot osoittautuvat puutteelliseksi tai virheelliseksi. Kuten verotukseen liittyvät maksut yleensä, laiminlyöntimaksu tulisi olla mahdollista periä ilman tuomiota.¹³⁵ Valtiovarainvaliokunnan huolen aiheellisuutta tunnistekortin ja veronumeron käytön valvonnasta puoltaa esimerkiksi sellainen tosiasia, että Etelä-Suomen aluehallintoviraston rakennustyömaiden tunnistekortteja koskevassa tarkastushankkeessa on todettu, että tarkastetuista 909 työntekijästä alle puolella tunnistekortti oli näkyvissä ja kolmasosalla ei ollut tunnistekorttia lainkaan.¹³⁶

Valtiovarainvaliokunta on ilmaissut mielipiteensä, että osin myös työturvallisuusrikkomusta koskeva lievä soveltamiskäytäntö puoltaa työntekijän laiminlyöntimaksua. Etelä-Suomen aluehallintovirasto on huomauttanut mm. siitä, että vaikka tunnistekortin käytämisen valvonnan laiminlyönneistä on tehty poliisille ilmoituksia, on poliisi saattanut jättää jutun tutkimatta tai syyttäjää syyttämättä. Seuraamusjärjestelmää voi siis luonnehtia lieväksi, vaikkakin se on linjassa vastaavien tekojen seuraamusten kanssa. Tällaisissa tilanteissa ainoa tehokas keino saattaisi olla työntekijään kohdistuva laiminlyöntimaksu.¹³⁷

Ottaen huomioon kokonaistilanne, jossa työnantaja saattaa olla jossain ulkomailla tai jopa kokonaan tuntematon, tunnistekorttien käyttö työmailla ei käytännössä läheskään aina toteudu lain edellyttämällä tavalla, työturvallisuusrikkomusta koskeva soveltamiskäytäntö on enemmän tai vähemmän hampaatonta, vaikuttaisi siltä, että ilmoittautumis-

¹³⁵ VaVM 8/2011 vp.

¹³⁶ Hirvonen 2011: 132 .

¹³⁷ VaVM 8/2011 vp.

velvollisuuden ja sanktioiden säätämiseksi olisi viranomaisvalvonnan tehokkuutta ajattelun olemassa perustet. Verotuksen tehokkuusperiaatteen voi tästä näkökulmasta nähdä puoltavan valtiovarainvaliokunnan esittämistä uusista velvoitteista säätämistä.

Valtiovarainministeriön lausunnon mukaan mahdollisuus rikemaksun määräämiseen on ollut esillä asian valmistelun yhteydessä, mutta siitä on toistaiseksi luovuttu. Ministeriön mukaan kysymys edellyttää laajempaa jatkovalmistelua sekä menettelyn tarpeellisuuden arvioimista sitten kun veronumeromenettelyn toimivuudesta on saatu riittävästi kokemusta. Myöskään työelämä ja tasa-arvovaliokunta ei ole pitänyt muutosta mahdollisena tässä yhteydessä, sillä se edellyttäisi kokonaisvaltaista uudelleenarviointia työntekijän ja työnantajan välisessä suhteessa.¹³⁸

3.5. Voiko veronumero olla tehokkuusperiaatteen vastainen?

Tehokkuusperiaatteeseen kuuluu muun ohella se, että verot pitäisi kerätä mahdollisimman pienin kustannuksin niin verovelvollisten kuin viranomaistenkin näkökulmaa silmällä pitäen. Taloudelliset haitat pyritään minimoimaan. Hallinnon tehokkuuden näkökulmasta tärkeää on verojärjestelmän riittävä yksinkertaisuus ja selkeys.¹³⁹

Tulisi huomioda, että mitä enemmän verontorjuntareaktioita pyritään erilaisin valvonallisin toimenpitein yhteiskunnasta kitkemään, sitä korkeammaksi toisaalta nousevat myös rajakustannukset, eli lisäkustannukset, joita valvontamenettely aiheuttaa. Joissain vaiheissa saatetaan joutua tilanteeseen, jossa toimenpiteiden aiheuttamat lisäkustannukset ylittävät saavutettavissa olevan hyödyn, eivätkä torjuntatoimet enää maksa vaivaa taloudellisesti. Lisäksi myös rajahyödyt, eli torjuntatyön tuoma lisähyöty alenee sitä mukaan kun epäasiallista verontorjuntaa pystytään kitkemään. Tämänkaltaisen kehikko asian tarkastelulle on kuitenkin luonnollisesti suuntaa antava mm. siksi, että rajahyötyjen ja –kustannusten arvottaminen on vaikeaa.¹⁴⁰

¹³⁸ VaVM 6/2013 vp.

¹³⁹ Niskakangas 2009: 18.

¹⁴⁰ Määttä 2007: 73—74.

Veronumeromenettelyn osalta huomionarvoista on, että tunnistekorttien uusiminen, veronumeroiden oikeellisuuden tarkistaminen sekä käsiteltävän tietosisällön laajentaminen aiheuttavat kustannuksia. Tunnistekorttien valmistamista varten tarpeellisten tietojen hankinta, käsittely sekä mahdolliset ohjelmamuutokset tulevat Rakennusteollisuus RT ry:n arvion mukaan maksamaan yrityksille noin 5 miljoonaa euroa. Tunnistekorttien käyttämisen valvontavastuun laajentaminen koskemaan myös työnantajia ja päätoteuttajia lisäisi tältä osin myös näihin tahoihin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa. Veronumeromenettelyyn siirtymisen kustannukset kuitenkin on arvioitu melko vähäisiksi verrattuna ilmoittamismenettelyn aiheuttamiin kustannuksiin.¹⁴¹ Rakennusteollisuus RT:n mukaan työntekijätietojen ilmoittaminen aiheuttaisi arvioilta 35 miljoonan euron kustannukset yrityksille ja urakkasummien ilmoittamismenettely 18 miljoonan lisäkustannukset. Pysyviä kustannuksia alalle aiheutunee Rakennusteollisuus RT:n mukaan vuodessa noin 30 miljoonaa euroa. Myös Verohallinnolle aiheutuu arvion mukaan tietojärjestelmäkustannuksia 4,2 miljoonaa euroa ja työntekijä- ja urakkatietojen ilmoittamismenettelyn tuomat uudet tehtävät lisäävät merkittävästi Verohallinnon työmäärää ja edellyttävät uusien menettelytapojen kehittämistä ja panostamista tietojen reaaliaikaiseen hyödyntämiseen verotuksen kaikissa vaiheissa.¹⁴² Myös ilmoittamismenettelyn kustannuksiin tulee kiinnittää huomiota, sillä ilmoittamismenettely ja veronumeromenettely liittyvät toisiinsa sen verran kiinteästi. Pohjimmiltaan on kyse punninnasta siitä mikä on kannattavaa. Yksi näkökulma veronumeromenettelyyn on se, että sen avulla pyritään saamaan julkiselle vallalle varoja toteuttaa perusoikeuksien toteutumisen turvaamisen tehtävänsä. Toisaalta epäkannattavalla tavalla investoitu raha on niin julkisella kuin yksityiselläkin sektorilla myös pois jostain, esimerkiksi työllisyydestä tai peruspalveluista.

¹⁴¹ HE 58/2011 vp s. 16.

¹⁴² HE 92/2012 vp s. 7—9.

4. EU-OIKEUDELLISET PERUSOIKEUDET JA –VAPAUDET SEKÄ TEHOKKUUSPERIAATE

Suomi on ollut Euroopan Unionin jäsenmaa vuoden 1995 alusta alkaen¹⁴³. Tätä edelsi vuosi Euroopan talousalue ETA:n jäsenenä vuoden 1994 alusta lukien. Euroopan taloudellisen integraation syveneminen ja Suomen liittyminen unioniin ovat meilläkin vaikuttaneet talous- ja veropoliittiseen keskusteluun, ajattelutapaan sekä lainsäädäntöön.¹⁴⁴ EU-oikeutta on yleisesti luonnehdittu ylikansalliseksi oikeudeksi, jolla on kyky välittömästi luoda niin oikeuksia kuin velvollisuuksia jäsenvaltioiden oikeuspiirissä oleville yksityisille toimijoille. Taustalla on se lähtökohta, että suvereenina valtioina EU:n jäsenvaltiot Suomi mukaan lukien ovat liittyneet unioniin vapaaehtoisesti sopimalla kansainvälisen sopimuksen.¹⁴⁵ *Pacta sunt servanda* –periaate edellyttää, että tehdyistä sopimuksista tulee pitää kiinni¹⁴⁶. Unioniin liittyneillä valtioilla ei ole lupa esimerkiksi säätää EU-oikeuden tavoitteiden kanssa ristiriidassa olevia lakeja¹⁴⁷. Veronumeromenettely liittyy asiallisesti hyvin kiinteällä tavalla työntekijöiden liikkuvuuteen unionin sisällä. Tästä syystä myös veronumeromenettelyn suhdetta EU-oikeuden asettamiin perusvapauksiin ja -oikeuksiin on mielestäni syytä tarkastella.

4.1. Vapaus tarjota palveluja unionissa sekä ammatillinen vapaus ja oikeus tehdä työtä

Perusoikeuksien asema Euroopan yhdentymisprosessissa oli aluksi epäselvä ja avoin¹⁴⁸. Euroopan integraatiokehitys on ollut perimmäiseltä luonteeltaan taloudellista aina Maastrichtin sopimuksen tekemiseen saakka¹⁴⁹. Taloudellisen yhdentymisen ytimen

¹⁴³ Ojanen 2006: 14.

¹⁴⁴ Mehtonen 2001: 13.

¹⁴⁵ Knuutinen 2012: 52.

¹⁴⁶ Mattila 2000: 297. *Pacta sunt servanda* –periaatteen mukaisesti kullakin EU:n jäsenvaltiolla on velvollisuus täyttää omat kansainväliset sopimusvelvoitteensa. Nuo sopimusvelvoitteet voidaan nähdä kahdessa eri ulottuvuudessa. Positiivinen ulottuvuus tarkoittaa valtion kannalta, että valtiolla on velvollisuus huolehtia oman sisäisen oikeusjärjestyksensä saattamisesta sopusointuun tehdyn sopimuksen kanssa. Vastavasti negatiivinen ulottuvuus tarkoittaa, että valtiolla on velvollisuus pidättäytyä sellaisesta toiminnasta, joka voi jollain tapaa loukata solmittua sopimusta. Knuutinen 2012: 52.

¹⁴⁷ Cairns 2002: 112.

¹⁴⁸ Ojanen 1998: 97–136.

¹⁴⁹ Mehtonen 2001: 13.

muodostavat unionin sisämarkkinat¹⁵⁰ ja valtaosa EY:n lainsäädännöstä liittyykin joko suoraan tai välillisesti toimivien sisä- ja yhteismarkkinoiden toteuttamiseen.¹⁵¹ Maastrichtin sopimuksen myötä integraatiosta lähdettiin rakentamaan taloudellis-teknillisen yhteistyön lisäksi myös poliittista unionia, jonka puitteissa yhteistyötä alettiin tehdä huomattavasti useammalla alalla. Tämä muutos integraation luonteesta pakotti kiinnittämään aiempaa enemmän huomiota myös perusoikeuksiin, ja ne löivätkin itsensä viimein läpi Maastrichtin sopimuksessa.¹⁵²

Vapaus tarjota palveluita Euroopan unionin alueella antaa palveluiden tarjoajalle oikeuden tulla toisen jäsenvaltion markkinoille, osallistua niihin sekä tulla kohdelluksi markkinoilla samoin ehdoin kuin kotimaiset palvelujen tarjoajat¹⁵³. Alkuperäisen Euroopan Unionista tehdyn sopimuksen 49 artiklassa ja uudemman konsolidoidun version 56 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun jäsenvaltioon kuin palveluiden vastaanottajan valtioon sijoittuneen jäsenvaltion kansalaisten vapautta tarjota palveluja unionissa.¹⁵⁴

”Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun jäsenvaltioon kuin palvelujen vastaanottajan valtioon sijoittautuneen jäsenvaltion kansalaisen vapautta tarjota palveluja unionissa. Euroopan parlamentti ja neuvosto voivat tavallista lainsäätämisyjärjestystä noudattaen ulottaa tämän luvun määräykset koskemaan myös sellaisia palvelujen tarjoajia, jotka ovat kolmannen maan kansalaisia, mutta jotka ovat sijoittautuneet unioniin.”

On kyse suoraan velvoittavasta oikeudesta, johon voi vedota suoraan kansallisissa tuomioistuimissa¹⁵⁵. Euroopan yhteisön perustamissopimus ei itsessään kerro mitään sopimuksen määräysten mahdollisista välittömistä vaikutuksista. Sen sijaan tuomioistuin on vasta asiassa *Gend & Loos* antamassaan tuomiossa ja tämän jälkeisessä oikeuskäytännössä tehnyt uraauurtavan valinnan katsomalla, että yksityinen voi kansallisessa tuomioistuimessa perustaa vaatimuksensa välittömästi perustamissopimuksen määräykseen

¹⁵⁰ Jääskinen 2007: 105.

¹⁵¹ Mehtonen 2001: 13. Yhtenäis- eli sisämarkkina-alueella tarkoitetaan aluetta, jolla ei ole sisäisiä rajoja ja jolla tavaroiden, henkilöiden, palvelujen sekä pääoman vapaa liikkuvuus taataan perussopimusten määräysten mukaan. Bernitz & Kjellgren 2010: 232.

¹⁵² Ojanen 2006: 164

¹⁵³ Terra & Wattel 2008: 53.

¹⁵⁴ HE 58/2011 vp s. 14.

¹⁵⁵ Terra & Wattel 2008: 53.

niin toista yksityistä (*horisontaalinen välitön vaikutus*) kuin valtiotakin vastaan (*vertikaalinen välitön vaikutus*).¹⁵⁶

Jo alusta alkaen eräs Euroopan Unionin perusoikeusulottuvuuden kysytyimmistä kysymyksistä on ollut perusoikeuksien suhde neljään taloudelliseen perusvapauteen (tavaroitten, ihmisten, palveluiden ja pääoman vapaa liikkuvuus). Monien mielestä näillä perusvapauksilla on EU-oikeusjärestyksessä niin ylivertainen asema, että ne ovat ylivertaisessa asemassa jopa perusoikeuksiin nähden.¹⁵⁷ Kuitenkin nyt kyseessä oleva perusvapaus on käytännössä turvattu samansisältöisenä myös EU-oikeudellisena perusoikeutena Euroopan Unionin perusoikeuskirjan ammatillista vapautta ja oikeutta tehdä työtä koskevassa 2. luvun artiklassa 15.

” Jokaisella on oikeus tehdä työtä ja harjoittaa vapaasti valitsemaansa tai hyväksymäänsä ammattia.

Jokaisella unionin kansalaisella on vapaus hakea työpaikkaa, tehdä työtä, sijoittautua tai tarjota palveluja missä tahansa jäsenvaltiossa.

Kolmansien maiden kansalaisilla, joilla on lupa tehdä työtä jäsenvaltioiden alueella, on oikeus samanlaisiin työehtoihin kuin unionin kansalaisilla.”

Tältä osin on todettava veronumeromenettelyä silmällä pitäen, että oleellista on Euroopan unionin oikeuden tasolla niin perusoikeus- kuin perusvapausnäkökulmastakin se, että sen ei tulisi asettua ristiriitaan palvelujen tarjoamisen vapauden kanssa.

4.2. Oikeus harjoittaa toimintaa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan

EY-sopimuksen 50. artikla (konsolidoidun version 57. artikla) antaa palvelujen tarjoajalle tilanpäisesti oikeuden harjoittaa toimintaa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, kunhan palvelujen tarjoajan noudattaa kyseisen valtion kansalaisilleen asettamia edellytyksiä.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Haapaniemi 1999: 4.

¹⁵⁷ Ojanen 2006: 192—193.

¹⁵⁸ HE 58/2011 vp s. 14.

”Tässä sopimuksessa palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus ja joita määräykset tavaroiden, pääomien tai henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta eivät koske.

Palveluihin kuuluu erityisesti:

- a) teollinen toiminta;*
- b) kaupallinen toiminta;*
- c) käsityöläistoiminta;*
- d) vapaiden ammattien harjoittamiseen kuuluva toiminta.*

Palvelun tarjoaja saa tilapäisesti harjoittaa toimintaansa jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan, niillä edellytyksillä, jotka tämä valtio asettaa kansalaisilleen, sanotun kuitenkin rajoittamatta sijoittautumisoikeutta koskevan luvun määräysten soveltamista.”

Perusoikeuksien kannalta tämäkin perustamissopimuksen artikla on merkittävä; EU:n perusoikeuskirjan 2. luvun syrjintäkieltoa käsittelevässä artiklassa 21 viitataan suoraan perustamissopimukseen.

”Kielletään kaikenlainen syrjintä, joka perustuu sukupuoleen, rotuun, ihonväriin tai etniseen taikka yhteiskunnalliseen alkuperään, geneettisiin ominaisuuksiin, kieleen, uskontoon tai vakaumukseen, poliittisiin tai muihin mielipiteisiin, kansalliseen vähemmistöön kuulumiseen, varallisuuteen, syntyperään, vammaisuuteen, ikään tai sukupuoliseen suuntautumiseen tai muuhun sellaiseen seikkaan.

Kielletään kaikenlainen kansalaisuuteen perustuva syrjintä Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja Euroopan unionista tehdyn sopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkin rajoittamatta mainittujen sopimusten erityismääräysten soveltamista.”

Tätä kautta myös EU:n perusoikeuskirja turvaa EU:n perustamissopimuksessa mainittua palvelun tarjoajan oikeutta harjoittaa toimintaansa jäsenvaltiossa, jossa palvelu tarjotaan. Tarkemmin sanottuna perusoikeuskirja edellyttää, että kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää ei saa harrastaa palvelujen tarjoamisen vapauden suhteen.

Veronumeromenettelyn eduksi täytyy huomata, että veronumeromenettely sellaisenaanhan kohdistuu kaikkiin rakennusmiehiin Suomessa riippumatta heidän kansalaisuudestaan. Veronumeromenetelmällä ei tässä mielessä syrjitä toisen valtion asukkaita suhteessa toisiin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseinen EY-sopimuksen 50 artikla kuitenkin ei vain vaadi poistamaan kaikkea toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan syrjintää kansalaisuuden pe-

rusteella, vaan siinä myös edellytetään kaikkien palvelujen tarjoamisen vapaiden rajoitusten poistamista, mikäli rajoittein esteetön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavia palveluita lainmukaisesti tarjoavan henkilön toimintaa, haitataan tätä toimintaa tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi, vaikka rajoitteita erotuksetta sovellettaisiin niin kotimaisiin palvelun tarjoajiin kuin muihin jäsenvaltioihin sijoittuneisiin palvelujen tarjoajiin.¹⁵⁹

Tilanne ei unionin oikeuden osalta sinällään ole niin, että unionin oikeus pitäisi veronkiertoa sallittavana tai hyväksyttävänä. Sen sijaan jäsenvaltioiden toimesta tapahtuvan veronkierron estäminen voidaan nähdä olevan tavoitteena linjassa EU-oikeuden kanssa esimerkiksi sillä tavalla, että veronkiertämisen estäminen on sisällytetty useisiin direktiiveihin. Unionin oikeuden väärinkäytöllä tarkoitetaan toimintaa, jossa oikeussubjektit vetoavat unionin oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttävän niitä väärin ja Unionin oikeuden väärinkäytön kieltä on voimassa yleisenä EU-oikeudellisena periaatteena laajemminkin tarkasteltuna. Toisaalta oikeuskäytännössä vakiintuneen tulkinnan mukaan taloudellisten perusvapauksien käyttäminen ei sellaisenaan merkitse näiden oikeuksien väärinkäyttöä.¹⁶⁰

Asian voi veronumeron osalta mainittujen seikkojen valossa nähdä niin, että pelkkä menettelyn kansalaisuusperusteinen syrjimättömyys ei vielä riitä perusteeksi viranomaisten puuttumiselle perusvapauksien käyttöön. Täytyy kiinnittää lisää huomiota unionin oikeuden kantaan veronkierron torjunnasta sekä perusvapauksien rajoittamisen edellytyksiin.

4.3. Perusvapauksien rajoittaminen

Verotuksen alalla EU-oikeus on huomattavan oikeustapausvetoista johtuen siitä, että säädannäistä EU-oikeutta on tällä alalla huomattavan vähän, ja toisaalta siitä, että 2000-luvulla EY-tuomioistuimen ratkaistavaksi on tullut huomattava määrä jäsenvaltioiden tuloverotusta koskevia asioita, joissa esillä on ollut EY:n perustamissopimuksessa tur-

¹⁵⁹ HE 58/2011 vp s. 14—15.

¹⁶⁰ Knuutinen 2012: 49—50.

vattujen perusvapauksien tulkitseminen¹⁶¹. Yhteisöjen tuomioistuimen tulkintatapa on leimallisesti teleologinen – perustamissopimusta tulkitaan dynaamisesti sen tarkoituksen ja tavoitteiden pohjalta pyrkien edistämään jäsenvaltioiden välistä jatkuvasti syvenevää integraatiota¹⁶².

Vaikka EY-tuomioistuimen ratkaisut eivät muodollisesti olekaan sitovia ennakkopäätöksiä, on niillä tosiasiallisesti merkittävä ohjaava vaikutus lainkäyttöön ja viranomais-toimintaan¹⁶³. EY-tuomioistuimen ylivertainen rooli EU-oikeuden tulkitsijana voidaan nähdä yhteisön omalta kannalta välttämättömyytensä, sillä jos kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden suhde määriteltäisiin erikseen kaikkien jäsenmaiden valtiosäännössä, saat-taisi tuloksena olla useita erilaisia näkemyksiä, mikä taas vaarantaisi EU-oikeuden ase-man koko unionin alueella sitovana oikeutena¹⁶⁴. Tästä syystä säännökset, joiden tarkoi-tus on turvata kansallista veropohjaa, ovat ongelmallisia EU-oikeuden näkökulmasta. EU-oikeuden näkökulma kansainväliseen veropakoon ainakin unionin sisälle rajoittu-viin verovelvollisen toimiin on olennaisella tavalla poikkeava kansallisesta näkökulmas-ta. EU-oikeuden ja sisämarkkinoiden näkökulmasta ei ole kyse veronkierrosta, jos vero-velvollinen siirtyy tai siirtää vero-objektin toiseen jäsenvaltioon ja samalla sen verotus-vallan alle.¹⁶⁵ Tämä näkemys on jossain määrin ristiriidassa tehokkuusperiaatteen kans-sa, mikäli verotuksen tehokkuutta lähestytään Suomen valtion intressien kautta. Tämän vuoksi täytyy kysyä onko perusvapauksien ja verotuksellisen tehokkuusperiaatteen vä-linen ristiriita yhteen sovittamaton. Aihetta voidaan lähestyä perusvapauksien rajoitta-misen hyväksyttävien oikeuttamisperusteiden kautta.

Oikeuskäytännössään Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on muodostanut joitain hyväk-syttäviä oikeuttamisperusteita (*rule of reason*) menettelyyn, joka on Euroopan unionista tehdyn sopimuksen mukaisia perusvapauksia rajoittavaa¹⁶⁶. Palvelujen tarjoamisen va-pautta voidaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen mukaan rajoittaa ainoastaan yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä perustellulla sääntelyillä ja joita sovelletaan erotte-

¹⁶¹ Penttilä 2007: 329.

¹⁶² Mehtonen 2001: 15.

¹⁶³ Myrsky 2002: 19.

¹⁶⁴ Husa 1997: 197.

¹⁶⁵ Penttilä 2007: 327.

¹⁶⁶ Dahlberg 2005: 233.

lematta siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo oikeussäännöin turvattu, joita palveluiden tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Tällainen syy on esimerkiksi verovalvonnan tehokkuus ja veronkierron ehkäiseminen. Kun jäsenvaltion kansallista lakia sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palveluntarjoajiin, on sen oltava tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi tarpeen, eikä se saa puuttua perusvapauteen enempää kuin päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Lisäksi tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltiolla on oikeus palveluja tarjottaessa tarkastaa kansallisen ja yhteisön lainsäädännön noudattaminen. Tuomioistuin on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvonnallisia toimenpiteitä, jotka ovat tarpeellisia sen tarkastamiseksi, että yleisellä edulla perusteltuja vaatimuksia noudatetaan.¹⁶⁷ Mitä tulee tuomioistuimen muotoilemiseen oikeuttamisperusteisiin veronkierron osalta, on tuomioistuin ollut tiukkana: EU-tuomioistuin on katsonut säännönmukaisesti, että veronkiertämistä voidaan estää myös sellaisen sääntelyn avulla, joka puuttuu perusvapauksiin lievemmin.

Ratkaisussa C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH vastaan Finanzamt Steinfurt punnittavana oli onko EY 43 artiklan määräystä jäsenvaltion kansalaisten vapaasta sijoittautumisoikeudesta toisen jäsenvaltion alueelle tulkittava siten, että peiteltyä osingonjakoa koskeva Körperschaftsteuergesetzin (Saksan yhteisöverolaki) 8 a § on ristiriidassa tämän määräyksen kanssa? Kysymys esitettiin asiassa, joka koskee yhteisöveron määrittämistä kahdelta perättäiseltä tilikaudelta ja jossa asianosaisina olivat Lankhorst-Hohorst GmbH –niminen saksalainen yhtiö ja saksalainen veroviranomainen Finanzamt Steinfurt. Lankhorst-Hohorstin toimialana oli myydä tarpeistoa laivoja varten, vesiurheilutarvikkeita, vapaa-ajan tarvikkeita yms. Yhtiön ainoa osakas oli Alankomaalainen Lankhorst-Hohorst BV -niminen yhtiö. Tämän yhtiön ainoa osakas puolestaan oli toinen alankomaalainen yhtiö Lankhorst Taselaar BV. Viimeksi mainittu oli myöntänyt pääasian kantajalle kolmen miljoonan saksan markan lainan kymmeneksi vuodeksi tarkoituksena lisätä yhtiöpääomaa. Lainan ansiosta Lankhorst-Hohorst saattoi lyhentää luottolaitoksesta ottamaansa yli 3,7 miljoonan saksan markan lainaa ja vähentää maksettavanaan olleita korkomenoja. Yhtiön taseessa oli kolmena tilikautena vaje, jota oma pääoma ei kattanut. Veroviranomainen Finanzamt Steinfurt katsoi kahdelta tilikaudelta tekemissään päätöksissä, että lainasta Lankhorst Taselaar BV:lle maksetut korot olivat yhteisöverolaki KStG:n 8 a §:n mukaista peiteltyä osingonjakoa ja määräsi tästä summasta Lankhorst-Hohorstille 30 prosentin veron. Yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi asian siten, että EY 43 artiklaa tulee tulkita siten, että sen kassa on ristiriidassa tällainen Körperschaftsteuergesetzin (yhteisöverolaki) 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan kaltainen toimenpide, jossa yhtiöveron hyvi-tykseen on oikeus suurimmalla osalla kotimaisista emoyhtiöistä, mutta ei yleensä ulkomaisilla emoyhtiöillä. Tällainen tytäryhtiöiden erilainen kohtelu johtaa tuomioistuimen mukaan siihen että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille on vähemmän houkuttelevaa käyttää sijoittautumisvapauttaan ja saattavat luopua tytäryhtiöiden perustamisesta, hankinnasta tai pitämisestä unionin jäsenvaltioissa,

¹⁶⁷ HE 58/2011 vp s. 14—15.

joissa sovelletaan sanotun kaltaista menettelyä. Tuomioistuimen mukaan kyseessä olevaa yhteisöverolainsäädäntöä ei voida pitää veronkierron vaaraan liittyvien syiden takia perusteltuna, koska lainsäädännön erityinen tavoite on yleisemmin kattaa kaikki tilanteet, joissa emoyhtiön kotipaikka on jostain syystä jäsenvaltion ulkopuolella, eikä tällainen tilanne aiheuta sellaisenaan veronkierron vaaraa. Tuomioistuimen mukaan ko. lainsäädäntöä ei myöskään voida perustella verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisella, sillä ei ole mitään suoraa yhteyttä ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiöön sovelletun epäedullisen kohtelun ja sellaisen veroedun välillä, jolla epäedullinen kohtelu voitaisiin yhtiölle korvata.

Esimerkiksi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisussa Marks & Spencer tuomioistuin katsoi veronkierron estämisen kuitenkin sinällään olevan hyväksyttävä peruste rajoittaa sijoittautumisvapautta. Edellytykseksi kuitenkin asetettiin se, että tällainen toimi on perusteltavissa julkisella ylemmällä edulla ja on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Tapaus C-446/03 Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes). Ratkaisu annettu 13.12.2005. Vuoteen 2001 asti brittiläisellä kauppialla Marks & Spencerillä oli tytäryhtiöitä useissa EU:n jäsenvaltioissa, mutta sittemmin se oli, johtuen toiminnan tappiollisuudesta 90-l. puolivälistä lähtien, lopettanut kaupankäynnin manner-Eurooppaan. Marks & Spencer haki konserniavustusta Britannian veroviranomaisilta tappioiden vuoksi, jota se oli kärsinyt belgialaisten, ranskalaisten ja saksalaisten tytäryhtiöiden kautta. Yhdistyneen kuningaskunnan lain mukaan konsernin jäsenyhtiöt voivat jakaa keskenään voittonsa ja tappionsa muutoin paitsi tilanteissa, joissa tappiot ovat aiheutuneet Britannian ulkopuolella olevista tytäryhtiöistä. Veroviranomaiset siis hylkäsivät hakemuksen, minkä johdosta Marks & Spencer vei asian ylioikeuteen (High Court), joka kysyi EY-tuomioistuimelta oliko Yhdistyneen kuningaskunnan lain ehto yhteensopiva Euroopan Unionista tehdyn sopimuksen sijoittautumisvapauden kanssa. EY-tuomioistuin toisti kantansa, että vaikka suora verotus on jäsenvaltioiden toimivallassa, tulee jäsenvaltioiden harjoittaa verotusoikeutta EY-oikeuden kanssa yhteensopivalla tavalla. Tekemällä kuvatunkaltaisen eron Yhdistyneen kuningaskunnan ja muihin EU:n jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yritysten välillä Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö muodostaa rajoitteen sijoittautumisvapaudelle. Tuomioistuimen kannan mukaan kyseessä olevan kaltainen rajoitus on mahdollinen vain kahden ehdon täyttyessä: ensinnäkin sen täytyy palvella tavoitetta joka on sopimuksen mukainen ja olla oikeutettu korkeammalla julkisella edulla. Toiseksi, se ei saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen kyseessä olevan edun saavuttamiseksi. Vaikka kyseisessä tapauksessa EY-tuomioistuimen mukaan suhteellisuusperiaate ei toteutunut, oli ko. tapauksessa syy kuitenkin hyväksyttävä: verotusoikeuden tasapainoinen kohdentaminen kyseessä olevien EU-jäsenvaltioiden välillä, tarve välttää tappioiden kaksinkertaistumista sekä välttää veronkiertoa.

Mainitut artikkelit käsittelevät toisen unionin jäsenvaltion kansalaisen oikeutta tarjota palveluita toisessa jäsenmaassa ja suhtautuvat lähtökohtaisesti kielteisesti ko. oikeuden rajoittamiseen. Toisaalta kuitenkin EU-tuomioistuin on suhtautunut positiivisesti siihen, että jäsenvaltiot torjuvat veronkiertoa erilaisin toimin, edellyttäen, että perusvapauteen

ei puututa enempää kuin on välttämätöntä. Se minkä voidaan tulkita olevan välttämätöntä, lienee kuitenkin jossain määrin tulkinnanvaraista. Voidaan kuitenkin nähdä linjan olevan käytännössä sellainen, että veronkierron ja pelkän hyötymisen toisen jäsenvaltion alemmista veroista välillä on ero. Tästä näkökulmasta asiaa tarkasteltaessa näkemykseni on, että veronumeroa voidaan menestyksekkäästi puolustaa perusvapauksien *rule of reason* – poikkeamisperustein.

4.4. Lähetettyjen työntekijöiden valvonta

Rakennusalan harmaata taloutta koskevassa kappaleessa tutkielmani toisessa luvussa kerroin rakennusalan veronkiertoa ajatellen ongelmana olevan erityisesti toisesta Euroopan unionista Suomeen työkomennukselle töihin lähetetyt työntekijät.

Palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 96/71/EY soveltamisalaa koskevassa direktiivin 1. artiklassa on määritelty työntekijöiden lähettäminen työkomennukselle¹⁶⁸:

1. kohta ”Tätä direktiiviä sovelletaan jäsenvaltioon sijoittuneisiin yrityksiin, jotka tarjotessaan valtioiden välillä palveluja lähettävät 3 kohdan mukaisesti työntekijöitä työhön toisen jäsenvaltion alueelle.”
2. kohta ”Tätä direktiiviä sovelletaan, kun 1 kohdassa tarkoitetut yritykset toteuttavat jotain seuraavista valtioiden välisistä toimenpiteistä:
 - a. Työntekijän lähettäminen työhön toisen lukuun ja sen johdolla jäsenvaltion alueelle kyseisen yrityksen ja asianomaisessa jäsenvaltiossa toimivan palvelujen vastaanottajan välillä tehdyn sopimuksen nojalla, jos lähetettävän yrityksen ja työntekijän välillä on työsuhde työntekijän lähetettynä olon ajan, tai
 - b. työntekijän lähettäminen jäsenvaltion alueelle työkomennukselle yritysrhyhmään kuuluvaan toimipaikkaan tai yritykseen, jos lähetettävän yrityksen ja työntekijän välillä on työsuhde työntekijän lähetettynä olon ajan, tai
 - c. kun kyse on tilapäisestä työvoimaan välittävästä yrityksestä tai työvoiman vuokrausta harjoittavasta yrityksestä, työntekijän lähettäminen jonkin jäsenvaltion alueelle sijoittuneen tai sieltä toimintaansa harjoittavan yrityksen ja työntekijän välillä on työsuhde työntekijän lähetettynä olon ajan.”

¹⁶⁸ HE 58/2011 vp s. 15.

Euroopan Yhteisöjen komissio on kyseisen direktiivin täytäntöönpanon seurantaan käsitelleessä tiedonannossaan KOM (2007) 304 tarkastellut jäsenvaltioiden työntekijöiden lähettämisen yhteydessä toteuttamia valvontatoimia¹⁶⁹. Komissio toteaa tiedonannossaan olevan kiistattoman selvää, että ennaltaehkäisevät toimet ja asianmukaiset seuraamukset ovat tarpeen laittoman ja pimeän työn torjunnassa ja painottaa myös jäsenvaltioiden velvollisuutta varmistaa, että niiden alueella palveluja tarjoaviin työnantajiin sovelletaan mahdollisia vähimmäispalkkoja riippumatta siitä maasta johon työnantaja on sijoittunut. EY-lainsäädäntö ei siis muodosta estettä sille, että jäsenvaltiot panevat asianmukaisin keinoin täytäntöön näitä sääntöjä, kunhan huomioon otetaan työntekijöiden suojan toteutuminen ja yleisen edun mukaisten pakottavien vaatimusten perusteltavuuden taso sekä oikeasuhtaisuus tavoiteltuihin päämääriin nähden.¹⁷⁰

Tiedonantonsa lopussa päätelmät -osiossa komissio kertoo huhtikuussa 2006 antamansa tiedonannon perusteella käynnistetyn seurannan myötä käyneen ilmi, että useat jäsenvaltiot käyttävät palvelujentarjoajien valvonnassa hyväksi ainoastaan omia välineitä ja toimenpiteitä ja lisäksi toimivat tavoin, jotka eivät aina vaikuttaisi olevan direktiivin tai yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnan perustamissopimuksen 49 artiklasta mukaisia. Syyksi epäillään, että hallinnollista yhteistyötä ei tehdä paljoakaan, tiedonsaanti on puutteellista ja että rajanylittävässä täytäntöönpanossa on ongelmia. Noihin ongelmiin ei komission mukaan saada ratkaisua elleivät jäsenvaltiot paranna yhteistyötään ja ala noudattamaan direktiivin määäämiä hallinnolliseen yhteistyöhön ja tiedonsaantiin liittyviä velvoitteita.¹⁷¹ Suomen hallitus on todennut tähän esityksessään HE 58/2011, että nyt kyseessä olevan valvontatarpeen kannalta keskeistä on tunnistaa työmailla työskentelevät henkilöt ja seurata Suomessa oleskelun aikaa, joka on edellytys verovelvollisuuden syntymiselle. Tarvittava tieto on luonteeltaan sellaista, että se on saatavissa vain seuraamalla suomalaisilla rakennustyömailla toimivia yrityksiä, eikä komission korostamalla jäsenvaltioiden välisellä yhteistyöllä ole asian suhteen saavutettavissa valvonnallista hyötyä. Ehdotettujen säännösten edellyttämä ulkomaisen yrityksen ulkomaisten työntekijöiden ilmoittautuminen Verohallinnolle henkilötunnuksen ja veronumeron

¹⁶⁹ HE 58/2011 vp s. 15.

¹⁷⁰ KOM (2007) 304: 7.

¹⁷¹ KOM (2007) 304: 11.

saamistarkoituksessa voidaan nähdä rajoituksena palveluiden vapaalle tarjonnalle. Hallituksen mukaan kuitenkin kyse on vahvasti suhteellisuusperiaatteen kanssa linjassa olevasta toiminnasta; se ei aiheuta työntekijälle kohtuuttomia velvoitteita ja toisaalta on myös valvonnan tehokkuuden kannalta välttämätöntä, että työntekijät ovat identifioitavissa. Riittävää ei myöskään ole ainoastaan henkilön oma ilmoitus siitä, ettei hän ole velvollinen maksamaan veroa Suomeen.¹⁷² Suomen hallituksen vastauksen voidaan mielestäni tässä nähdä edustavan Suomen näkökulmasta tehokkuusperiaatteen mukaista ajattelua.

On ollut olemassa uhka, että direktiivi pakottaa Suomen luopumaan veronumeromenettelystä. Jäsenmaat kuitenkin pääsivät direktiivin osalta 9. joulukuuta 2013 sellaiseen sopimukseen, joka antaa Suomelle oikeuden tulevaisuudessakin jatkaa veronumerokäytäntöä¹⁷³. Veronumeromenettely on ollut EU-oikeuden valossa jonkin verran ongelmallinen lähetettyjä työntekijöitä koskevaa direktiiviä ajatellen. Valvontakeinot, joilla jäsenmaissa voidaan varmistaa myös ulkomaalaisten työntekijöiden noudattavan työsuhteen vähimmäisehtoja, ovat olleet vaikea kysymys. Osa EU:n jäsenvaltioista on ollut sitä mieltä, että kyseisessä direktiivissä tulisi erikseen luetella sallitut valvontakeinot. Ajatellen tällaista ajatusta harmaan talouden torjunnan keinojen harmonisoimisesta Euroopan unionin tasolla, on suomalainen veronumerokäytäntö muodostanut poikkeaman. Suomi onkin ollut yksi niistä jäsenmaista, joiden mukaan jäsenmailla tulisi olla vapaammat kädet ottaa uusia valvontakeinoja käyttöön.

¹⁷² HE 58/2011 vp s. 15.

¹⁷³ Työ- ja elinkeinoministeriö 2013.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoitus on ollut pääasiassa oikeusdogmaattisen tutkimusmetodin ja teoreettisen lainopin keinoin kartoittaa rakennusalan veronumeromenettelyn asettamassa kontekstissa mahdolliset jännitteet perusoikeuksien ja verotuksen tehokkuusperiaatteen välillä. Lähestyn tutkielmassani myös perusoikeuksia oikeusperiaatteina. Käytännössä olen kartoittanut Eri oikeudenalojen oikeusperiaatteiden välisiä jännitteitä, mikä on ollut eräs oikeustieteen piirissä viime aikoina paljon esillä olleista teemoista. Näkemykseni mukaan veronumeromenettelyyn liittyvät kiinteästi perustuslaissa turvatuista perusoikeuksista varsinkin henkilötietojen suoja (PL 10.1§) sekä oikeus viranomaisen hallussa olevien tallenteiden julkisuuteen (PL 12.2§). Tutkimukseni aiheella on myös vahva kansainvälinen ulottuvuus EU: sisällä tapahtuvan työvoiman vapaan liikkuvuuden johdosta, joten olen tutkielmassani käsitellyt myös veronumeron suhdetta Euroopan unionin oikeuden perusoikeuksiin ja perusvapauksiin. Tällä saralla merkitystä on Euroopan unionin perusoikeuskirjan ammatillista vapautta (2 luvun 15. artikla) ja syrjintäkieltoa (2 luvun 21. artikla) koskevilla artikloilla sekä vapaudella tarjota palveluja Unionissa (Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 49 artikla) sekä oikeudella harjoittaa toimintaa valtiossa, jossa palvelu tarjotaan (EY-sopimuksen 50 artikla).

5.1. Julkisen vallan perusoikeuksien turvaamisen velvollisuus

Jokaisen uudella rakennustyömaalla työskentelevän henkilön on ollut lain mukaan syyskyyn alusta 2012 alkaen velvollisuus pitää työmaalla liikkueensa näkyvillä kuvalista henkilötunnistetta josta käy ilmi veronumero. Vanhoilla työmailla tällaisen tunnisteen pitäminen on ollut pakollista maaliskuun 2013 alusta lähtien. Oma ajatukseni on, että veronumeron, tai yleisemmällä tasolla erilaisten verovalvontamenetelmien käyttöönotto on yleisellä tasolla perusteltavissa julkisen vallan perustuslaillisen perusoikeuksien turvaamisen menettelyn kautta. Verotuksen fiskaalinen tehtävä, julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen, on verotuksen tehtävistä ensisijainen. Verovaroin julkinen sektori turvaa perusoikeuksien toteutumista vaikkapa sosiaali- ja terveystalouden tai

tarjoamalla maksutonta perusopetusta. Että tällainen toiminta olisi käytännössä mahdollista, ovat verotulot välttämättömiä. Myös esimerkiksi vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen esitöissä on todettu perusoikeuksien tosiasiallisen toteutumisen usein vaativan aktiivisia toimia julkiselta vallalta esimerkiksi tosiasiallisten edellytysten luomiseksi perusoikeuksien käyttämiselle käytännössä. Kuitenkin perustuslain 22§ asettaa vain hyvin yleisellä tasolla julkiselle vallalle perus- ja ihmisoikeuksien toteutumisen takaamisen velvoitteen. Ei voida suoraan olettaa, että tämän pykälän perusteella minkälainen tahansa toimi tavoitteen saavuttamiseksi olisi hyväksyttävä. On ilman muuta paikallaan kiinnittää enemmän huomiota veronumeromenettelyyn itseensä ja siihen millaisia eri ulottuvuuksia tuolla menettelyllä käytännössä on.

5.2. Veronumeromenettelyn perusteltavuus tehokkuusperiaatteella

Tehokkuusperiaate verotuksessa edellyttää verojen keräämistä mahdollisimman pienin kustannuksin sekä lain edellyttämän verotuksen toteutumista kaikkien velvollisten kohdalla. Tehokkuusperiaatteeseen kuuluu myös että verotuksen toteuttamisessa minimoidaan haitat, joita verotus aiheuttaa taloudelliselle toiminnalle. Tämä voidaan ymmärtää ennen kaikkea niin, että verotuksella ei tulisi aiheuttaa taloudelliseen toimintaan vääristymiä. Näkemykseni mukaan verovalvontaa voi perustella myös tätä kautta; kun samoilla markkinoilla toimivat yritykset maksavat harmaasta taloudesta johtuen veroja hyvin erilaisten asteiden mukaan, aiheutuu tästä vääristymiä markkinoille. Hyvin usein kuulee puhuttavan, että rakennusala Suomessa ei enää käytännössä pärjää yritys, joka hoitaa kaikki lakisääteiset maksut. Valtion järjestämä verovalvonta on eräs, vaikkakaan ei varmasti ainoa keino, jolla voimme pyrkiä tasoittamaan tilannetta. Toisaalta, kuten sanottua, ei ole yhdentekevää oikeusperiaatteiden valossa se millaisia keinoja valvonnassa käytetään.

Lisäksi tulee kuitenkin myös ottaa huomioon tehokkuusperiaatteen toinenkin puoli. Periaatteeseen kuuluu myös, että verot tulisi kerätä mahdollisimman pienin kustannuksin. Tähän sisältyy niin verovelvollisten kuin viranomaistenkin näkökulma. Taloudelliset haitat tulisi siis pyrkiä minimoimaan. Hallinnollisesta näkökulmasta tärkeää on myös

järjestelmän riittävä yksinkertaisuus ja selkeys. Mitä enemmän verontorjuntareaktioita pyritään torjumaan erilaisin valvonnallisin toimenpitein, sitä korkeammaksi myös nousevat rajakustannukset, eli valvontamenettelyn aiheuttamat lisäkustannukset. Jossain vaiheessa saatetaan joutua sellaiseenkin tilanteeseen, että torjuntatoimet eivät enää maksa taloudellisesti vaivaa. Tämän lisäksi torjuntatyön tuoma hyöty, eli rajahyöty alenee sitä mukaa kun veronkiertoa onnistutaan kitkemään. Rajahyötyjen ja –kustannusten arvottaminen kuitenkin on vaikeaa, mutta tehokkuusperiaatteen näkökulmasta eräs asia, joka tulisi ottaa huomioon, vaikka tässä työssä en olekaan keskittynyt arvioimaan tarkemmin sitä kannattaako veronumeromenettely taloudellisesti ottaen huomioon sen aiheuttamat kustannukset viranomaisille ja yrityksille. Aiheella on myös mahdollista nähdä perusoikeusnäkökulma sitä kautta, että epäkannattavalla tavalla investoitu raha on myös jostain pois. Tämä voi tarkoittaa esimerkiksi peruspalveluita.

5.3. Veronumeron pitäminen kuvallisessa tunnisteessa

Tehokkuusperiaate voidaan nähdä yhtenä asiana, jolla veronumeromenettelyä voidaan puoltaa olettaen, että menettely on harmaan talouden torjunnassa tehokkaampi apuväline kuin vähintäänkin osa aiemmin käytössä olleista. Voidaanko kuitenkin myös perusoikeusnäkökulmasta henkilötietojen suojan valossa olla sitä mieltä, että sellaisillakin tahoilla, joiden tehtäväksi veronumerojen käytön valvontaa ei ole nimenomaisesti säädetty, on kuitenkin oikeus nähdä toisten henkilöiden veronumerot?

Perustuslain 10.1§ turvaa jokaisen yksityiselämän, kunnian ja kotirauhan suojan jättäen kuitenkin henkilötietojen suojan tarkemman säätelyn perustuslakia alemmantasoisten säädösten varaan. Se mahdollinen uhka, jonka veronumeromenettely henkilötietojen suojalle käytännössä asettaa, liittyy näkemykseni mukaan siihen, että saamalla tietoonsa henkilön nimen sekä veronumeron, voisi toinen henkilö käytännössä veronumerorekisteriä apuna käyttäen selvittää myös henkilötunnuksen. Tätä näkökulmaa olisi näkemykseni mukaan erityisesti paikallaan pohtia paitsi tietenkin rakennusalan työntekijöitä ajatellen, niin varsinkin siitä syystä, että veronumeromenettelyn laajentamista myös muille toimialoille on aktiivisesti suunniteltu. Erityisesti ravintola-alan väki on ilmaissut vas-

tustavansa veronumeron näkyvillä pitämisen pakkoa vedoten tarjoilijoiden turvallisuuteen.

Eräs näkökulma lähestyä asiaa on henkilötietojen sijoittelu kuvallisessa tunnisteessa. Tänä päivänä henkilötietojen suojaa ajatellen kuvallisen tunnistekortin tietojen sijoitteluun liittyvät asiat ovat vailla tarkkaa määrittelyä. Yksi menettelyvaihtoehto voisi olla se, että harkitaan uudemman kerran Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemusalalla –työryhmän vuonna 2011 tietoturvastyöstä esittämää esitystä, että työturvallisuuslain edellyttämään kuvalliseen tunnisteeseen voitaisiin kuvalliselle puolelle merkitä henkilötunnisteesta vain syntymäaika. Tarkistenumero olisi ehdotuksen mukaan tullut tunnisteeseen kääntöpuolelle. Mielestäni tällöin tulisi kuitenkin myös miettiä sitä onko veronumeron pitäminen näkyvillä kuvallisessa tunnisteessa enää perusteltua, jos muut kuin viranomaiset eivät sitä kokonaisuudessaan edes näe. Tällöinhän yksinkertaisempaa ja oikeudenmukaisuusperiaatteenkin näkökulmasta selkeämpää olisi yksinkertaisesti vaatia veronumeron olemassaoloa ja sen näyttämistä tarkastajalle.

Ylipäättään keskustelu veronumeromenettelyn henkilötietojen suoja-olottuvuuden osalta on keskittynyt paljolti sen pohtimiseen voidaanko veronumeron näkyvillä pitämistä vaatia. Tämä ei mielestäni ehkä kuitenkaan ole olennaisinta. Tehokkuusperiaatteen valossa voidaan veronumeroiden näkyvillä pitäminen nähdä perusteltuna. Henkilötietojen suoja-olottuvuutta ajatellen huomiota tulisi kiinnittää veronumeroa enemmän veronumerorekisteriin ja käytännössä siihen, kenellä voidaan katsoa olevan oikeus nähdä työntekijöiden henkilötunnuksia.

5.4. Veronumerorekisteri

Sen, että kuka tahansa voi tarkastaa veronumeroita veronumerorekisterin kautta, voidaan nähdä tehokkuusperiaatteen mukaisesti turvaava verotuksen fiskaalisen tavoitteen kautta yksilöä yleisempiä intressejä. Vastaavasti tätä vasten tulisi punnita yksilön tie-

tosuoja. Olennaista olisikin löytää keino, jolla sekä yksityiset, että yhteisöllisemmät intressit saataisiin mahdollisimman saumattomasti sovitettua yhteen.

Muiden perusoikeuksien tavoin myös henkilötietojen suojasta ja tietojensaantioikeudesta voidaan tietyin edellytyksin poiketa. Voidaksemme arvioida veronumeromenettelyn oikeutusta perusoikeusnäkökulmasta, olisi näkemykseni mukaan tärkeää määritellä mikä on henkilötietojen suojan ydinaluetta, jolle perusoikeuksista poikkeamista ei voida ulottaa. Henkilötietojen suoja kuitenkin on pidemmällä aikavälillä käsitetty osaksi yksityisyydensuojaa ja vasta viime vuosina siitä on alettu puhua omana perusoikeutenaan. Kenties tästä johtuen juuri esimerkiksi henkilötietojen suojan ydinaluetta ei ole käytännössä tarkoin määritelty. Yksityiselämän suojaa koskeva perustuslain 10§ taas on lakivarauksella jättänyt henkilötietojen suojasta säätämisen perustuslakia alemman tasoisille säädöksille.

Henkilötietojen suojan osalta täytyy huomata, että vaikka se onkin keskeinen henkilön tunnistetieto, ei se kuitenkaan tietona ole salassa pidettävä. Sen käytölle ja käsittelylle on vain asetettu rajoituksia henkilötietolaissa. Tässä mielessä myös veronumeromenettely liittyy viime vuosien laajempaan tietoturvakeskusteluun, jonka yksi ulottuvuus on se onko henkilötunnusta koskeva sääntely nykyisin riittävä. Henkilötietolain 13.4§ edellyttää, että henkilötunnuksen käsittelyssä tulee noudattaa varovaisuutta niin, että sitä käytetään asiakirjoissa ja näkymissä vain, jos sen esittäminen on tarpeellista asian kannalta. Tulisikin miettiä miten perusteltua se käytännössä on, että veronumerorekisteristä pystyy kuka tahansa näkemään henkilötunnukset kokonaisuudessaan. Voitaisiinko menetellä sillä tavalla, että näkyville tulisi ainoastaan nimi ja ehkä henkilötunnuksen alkuosa. Jos nimeä ei löydy veronumerorekisteristä tarkastettaessa, voisi tästä asiasta ilmoittaa viranomaisille, jotka näkevät henkilötunnuksen kokonaisuudessaan.

Eräs veronumerorekisteriin liittyvä mielenkiintoinen piirre tehokkuusperiaatteen näkökulmasta on myös se, että nimen poistaminen rekisteristä riippuu henkilön omasta ilmoituksesta. Todennäköisesti kaikki rekisteröidyt eivät tee ilmoitusta töiden lopettamisesta sitä mukaa kun sellainen tilanne itse kullekin työntekijälle eteen tulee. Tulevaisuudessa tilanne tulee etenevässä määrin olemaan sellainen, että veronumerorekisteriin

merkityistä nimistä ei voida enää luotettavasti määritellä rakennuslalla kullakin hetkellä työskentelevien osuutta kaikista rekisteröidyistä. Tietenkin mielessä tulee pitää se, että tärkeintä harmaan talouden torjumiseksi on ylipäättään saada työntekijät rekisteriin.

5.5. Tehokkuuseriaate, palvelujen tarjoamisen vapaus ja syrjintäkielto

Vapaus tarjota palveluita Euroopan unionin alueella antaa palveluiden tarjoajalle oikeuden tulla toisen jäsenvaltion markkinoille, osallistua niihin sekä tulla kohdelluksi markkinoilla samoin ehdoin kuin kotimaiset palvelujen tarjoajat. Alkuperäisen Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 49 artiklassa ja uudemman konsolidoidun version 56 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat muuhun jäsenvaltioon kuin palveluiden vastaanottajan valtioon sijoittuneen jäsenvaltion kansalaisten vapautta tarjota palveluja unionissa. Vastaavasti Euroopan unionin perusoikeuskirjan ammatillista vapautta ja oikeutta tehdä työtä koskevassa 2. luvun artiklassa 15. Tältä osin veronumeron kannalta olennaista on, että sen ei Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan valossa saisi asettua ristiriitaan palvelujen tarjoamisen vapauden kanssa.

Veronumeromenettely koskettaa käytännössä työntekijöitä useasta eri valtiosta. Sekä Maastrichtin sopimus että perusoikeuskirja edellyttävät pidättäytymistä toiseen jäsenvaltioon sijoittuneen palvelujen tarjoajan syrjinnästä. EY-sopimuksen 50. artiklan mukaan palvelujen tarjoaja saa tilapäisesti oikeuden harjoittaa toimintaa siinä valtiossa, jossa palvelu tarjotaan, kunhan palvelujen tarjoaja vain noudattaa tuon valtion kansalaisilleen asettamia edellytyksiä. EU:n perusoikeuskirja taas kieltää kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja Euroopan unionista tehdyn sopimuksen soveltamisalalla. Veronumeromenettelyä sinänsä Suomessa sovelletaan tasapuolisesti niin suomalaisiin kuin ulkomaalaisiin rakennusalan työntekijöihin. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen EY-sopimuksen 50. artiklaa koskevan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin kiellettyä on paitsi kansalaisuuden perusteella tapahtuva syrjintä, myös kaikki palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitteet, jotka haittaavat, estävät tai tekevät vähemmän houkuttelevaksi palvelujen lainmukaista tarjoamista, vaikka rajoituksia sovellettaisiin erotuksetta niin kotimaisiin kuin ulkomaalaisiin

palvelun tarjoajiin. Tämän perusteella vaikuttaa siltä, että ainoastaan syrjintäkiellolla ei veronumeromenettelyä vielä voida vedenpitävästi perustella.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään muodostanut joitain hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita (*rule of reason*) menettelyyn, joka on Euroopan unionista tehdyn sopimuksen mukaisia perusvapauksia rajoittavaa. Tuomioistuimen mukaan palvelujen tarjoamisen vapautta voidaan rajoittaa vain yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä perustellulla sääntelyillä ja joita sovelletaan erottelematta siltä osin kuin kyseistä etua ei ole jo oikeussäännöin turvattu, joita palveluiden tarjoajaan sovelletaan tämän kotivaltiossa. Verovalvonnan tehokkuus ja veronkierron ehkäiseminen ovat esimerkkejä tällaisista syistä. Kun jäsenvaltion kansallista lakia sovelletaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin palveluntarjoajiin, on sen oltava tavoiteltavan päämäärän toteuttamiseksi tarpeen, eikä se saa puuttua perusvapauteen enempää kuin on tarpeellista päämäärän saavuttamiseksi. Lisäksi tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltiolla on oikeus palveluja tarjottaessa tarkastaa kansallisen ja yhteisön lainsäädännön noudattaminen. Tuomioistuin on pitänyt hyväksyttävänä sellaisia valvonnallisia toimenpiteitä, jotka ovat tarpeellisia sen tarkastamiseksi, että yleisellä edulla perusteltuja vaatimuksia noudatetaan. EU-tuomioistuin on kuitenkin pitänyt myös hyvin tiukkaa linjaa perusvapauksista poikkeamisen oikeuttamisperusteiden osalta. Se säännönmukaisesti katsonut, että veronkiertämistä voidaan estää myös sellaisen sääntelyn avulla, joka puuttuu perusvapauksiin lievemmin. Kuitenkin esimerkiksi ratkaisunsa *Marks & Spencer* tuomioistuin katsoi veronkierron estämisen olevan hyväksyttävä sijoittautumisvapauden rajoittamisen peruste, kunhan rajoitus voidaan perustella ylemmällä edulla eikä se ole suhteellisuusperiaatteen kanssa ristiriidassa.

Vaikka EU-tuomioistuin suhtautuukin lähtökohtaisesti kielteisesti perusvapauksien rajoittamiseen, on kuitenkin kaikesta päätellen nähtävissä, että on ero taloudellisten perusvapauksien käyttämisen kanssa ja veronkierron kanssa. Voidaan puhua vapauksien väärinkäytöstä. Raja on jossain määrin häilyvä, sillä sinänsä EU-oikeudellisesta näkökulmasta väärinkäyttöä ei vielä ole pelkkä toisen unionin jäsenvaltion alemmasta verokannasta hyötyminen. Kuitenkin veronumerolla pyritään kitkemään tilanteita, joissa pimitetään tietoja viranomaisilta tarkoituksena välttää veroja kokonaan. Oma kysymyk-

sensä on vielä se, mitkä keinot ovat verovalvonnan välineenä hyväksyttäviä. Tämä kysymys käy hyvin esille lähetettyjen työntekijöiden valvontaa koskevissa pohdinnoissa.

5.6. Tehokkuusperiaate ja lähetettyjen työntekijöiden valvonta

Suurin osa Suomessa tilapäisesti työskentelevistä ulkomaalaisista saapuvan maahan ns. lähetettyinä työntekijöinä, joiden määrää ja työsuhteiden laatua koskevat tiedot ovat puutteelliset. Myös pimeään työvoimaan liittyvien ongelmien on todettu koskevan ennen kaikkea ulkomaista työvoimaa. Euroopan komissio on todennut olevan selvää, että ennaltaehkäisevät toimet ja asianmukaiset seuraamukset ovat pimeän työnteon torjunnassa tarpeen. Komissio on myös painottanut jäsenvaltioiden velvollisuutta varmistaa, että niiden alueella palveluja tarjoaviin työnantajiin sovelletaan vähimmäispalkkoja riippumatta siitä maasta, johon työnantaja on sijoittunut. Huomioon kuitenkin tulee ottaa työntekijöiden suojan toteutuminen sekä suhteellisuusperiaate. Komissio on myös peräänkuuluttanut jäsenvaltioiden syvempää yhteistyötä harmaan talouden torjunnassa. Veronumeron osalta Suomen hallitus on todennut, että veronumeromenettelyn osalta tarvittavat tiedot ovat sellaisia, että ne on saatavissa ainoastaan seuraamalla suomalaisilla rakennustyömailla toimivia yrityksiä, eikä näin ollen syvemmillä jäsenvaltioiden välisellä yhteistyöllä ole veronumeromenettelyn osalta savutettavissa valvonnallista hyötyä. Oma näkemykseni on, että Suomen hallitus on tässä edustanut Suomalaisesta näkökulmasta verotuksen tehokkuusperiaatteen mukaista ajattelua.

Veronumeromenettely on ollut EU-oikeudellisesti jonkin verran ongelmallinen ajatellen palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 96/71/EY. On ollut olemassa uhka, että tämä lähetettyjä työntekijöitä koskeva direktiivi pakottaisi Suomen luopumaan kokonaan veronumeromenettelystä. Käytännössä osa jäsenvaltioista on ollut sitä mieltä, että direktiivissä tulisi erikseen luetella sallitut valvontakeinot, kun taas Suomi on ollut sitä mieltä, että jäsenvaltioilla tulisi olla vapaammat kädet ottaa käyttöön uusia valvontakeinoja. Jäsenmaat kuitenkin pääsivät joulukuussa 2013 direk-

tiivin osalta sellaiseen sopimukseen, joka myös tulevaisuudessa antaa Suomelle mahdollisuuden jatkaa veronumeromenettelyä.

LÄHTEET

Kirjallisuus

Alapuranen, Leena (2004). Työntekijän yksityisyys ja henkilötietojen suoja. Lapin yliopisto.

Alvesalo, Anne & Ervasti, Kaijus (2006). Oikeus yhteiskunnassa – näkökulmia oikeussosiologiaan. Edilex libri. Edita.

Andreasson, Ari; Koivisto, Juha & Ylipartanen, Arto (2013). Tietosuojavastaavan käsikirja. Tietosanoma.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (2010). Europarättens grunder. Fjärde upplagan. Norstedts Juridik.

Cairns, Walter (2002). Introduction to European Union Law. Second Edition. Cavendish Publishing Limited.

Dahlberg, Mattias (2005). Internationell beskattning – en lärobok. Studentlitteratur.

Gustafsson, Anja (2002). Arvaatko alijäämän, ymmärrätkö yhtymän? Verosanastoa selityksineen. Edilex. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Haapaniemi, Pekka (1999). Kansallinen tuomioistuin EU-oikeuden soveltajana. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki.

Hallberg, Pekka (2011). Perusoikeusjärjestelmä, 29-59. Teoksessa: Perusoikeudet. Helsinki: WSOYpro Oy.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2013). Harmaa talous 2013. Saatavilla 20.11.2013: http://www.vero.fi/download/Harmaa_talous_2013/%7B8864665C-36EF-4D6E-9FBA-3361D00503A1%7D/8881.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012a). Ulkomaiset yritykset rakennusalan verotarkastuksissa. Saatavilla 29.2.2012: <http://www.vero.fi/download/noname/%7B3A713C4E-7394-45C4-8B3E-68865EFE7C11%7D/7684>.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2012b). Harmaa talous 2012. Saatavilla 13.11.2012: <http://www.vero.fi/download/noname/%7B660588C2-71C5-4ABA-9A73-577B4DEA7C76%7D/7955>.

Harmaan talouden selvitysyksikkö (2011). Harmaa talous 2011. Saatavilla 28.11.2011: <http://www.vero.fi/download/noname/%7BD37002D2-152F-4D2B-8EF0-348C4EBC7258%7D/6901>.

Helminen, Marjaana (2009). Kansainvälinen tuloverotus. Edita.

Heuru, Kauko (2003). Hyvä hallinto. Edilex. Edita Publishing Oy.

Hirvonen, Ari (2012). Oikeuden ja lainkäytön teoria. Forum Iuris. Helsinki.

Hirvonen, Markku (2011). Ulkomaista työvoimaa koskevan sääntelyn toimivuus. Harmaa Hirvi Oy. Saatavilla 27.12.2011: [https://www.poliisi.fi:8443/intermin/biblio.nsf/918B04C7A3631B65C2257A0E002ED78F/\\$file/Arvio%20ulkomaiseen%20työvoimaan%20liittyvän%20sääntelyn%20toimivuudesta%202011.pdf](https://www.poliisi.fi:8443/intermin/biblio.nsf/918B04C7A3631B65C2257A0E002ED78F/$file/Arvio%20ulkomaiseen%20työvoimaan%20liittyvän%20sääntelyn%20toimivuudesta%202011.pdf).

Hirvonen, Markku; Lith, Pekka & Walden, Risto (2010). Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. Saatavilla: <http://web.eduskunta.fi/dman/Document.phx?documentId=mw16710124737147>.

Husa, Jaakko (1997). Yleinen valtiosääntöoikeus. Joensuun yliopistopaino. Joensuu.

Inha, Jyri (2005). Haminasta Maastrichtiin – Modernin suomalaisen valtiosääntöhistorian pääpiirteet. Forum Iuris.

Jyränki, Antero (2003). Valta ja vapaus. Talentum. Helsinki.

Jyränki, Antero (2000). Uusi perustuslakimme. Iura Nova. Turku.

Jääskinen, Niilo (2007). Euroopan unioni – Oikeudelliset perusteet. Talentum. Helsinki.

Karapuu, Heikki (2011). Perusoikeuksien käsite ja luokittelu, 63-87.

Teoksessa: Perusoikeudet. Helsinki: WSOYpro.

Keskusrikospoliisi (2013). Yrityksiin kohdistuvan ja niitä hyödyntävän rikollisuuden teematilannekuva 2013 – Petosrikollisuus mukaan lukien vilpillinen ja harhaanjohtava markkinointi. Keskusrikospoliisin julkaisu KRP 2400/2013/547. Saatavilla 14.3.2013: http://www.intermin.fi/download/40788_Yritysturvallisuuden_teamatilannekuva_2013_petosrikollisuus_FINAL.pdf.

Keskusrikospoliisi (2012). Yrityksiin kohdistuvan rikollisuuden tilannekuva syksy 2012. Keskusrikospoliisin julkaisu KRP 2400/2012/1456. Saatavilla 11.10.2012: [http://www.poliisi.fi/poliisi/krp/home.nsf/files/221CFC445A03699C2257AAE0045CB35/\\$file/Yrityrikollisuuden%20tilannekuva%20syksy%202012.pdf](http://www.poliisi.fi/poliisi/krp/home.nsf/files/221CFC445A03699C2257AAE0045CB35/$file/Yrityrikollisuuden%20tilannekuva%20syksy%202012.pdf).

Knuutinen, Reijo (2012). Verosuunnittelua vai veronkiertämistä. SanomaPro. Helsinki.

Koillinen, Mikael (2013). Henkilötietojen suoja itsenäisenä perusoikeutena.

Asiantuntijakirjoitus. Oikeus 2013/2 s. 171. Saatavilla 15.6.2013: <http://www.edilex.fi.proxy.tritonia.fi/oikeus/10414.pdf>.

Korhonen, Rauno (2003). Perusrekisterit ja tietosuoja. Edilex. Edita Publishing Oy.

Koskinen, Seppo; Alapuranen, Leena; Heino, Anna-Maija & Salli, Minna (2005).

Henkilötietojen käsittely työelämässä. Edita.

- Lith, Pekka (2008). Rakennusala muuttuvassa maailmassa, Muistio ulkomaisesta työpanoksesta Suomessa ja yritystoimintaan liittyvistä pelisäännöistä. Saatavilla 15.11.2008:http://www.hare.vn.fi/upload/Julkaisut/4934/4614_Rakennusala_muuttuvassa_maailmassa_2008.pdf .
- Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003). Verosalaisuus. Edita Publishing Oy. Helsinki.
- Manninen, Sami (2011). Sananvapaus ja julkisuus, 459-491. Teoksessa: Perusoikeudet. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Mattila, Heikki E.S. (2000). Latinet i den finländska juridiska litteraturen. Asiantuntijakirjoitus. JFT 2000/3 s. 269.
- Mehtonen, Pekka (2001). Suomen tekemät tuloverosopimukset ja OECD:n mallisopimus. Edita. Helsinki.
- Miettinen, Tarmo toim. (2004). Oikeustieteellinen opinnäytetyö. Joensuun yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja. Joensuu.
- Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko (2007). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum.
- Myrsky, Matti (2002). Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Kauppakaari. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Mäenpää, Olli (2008). Julkisuusperiaate. WSOYpro.
- Määttä, Kalle (2007). Veropolitiikka – teoria ja käytäntö. Edilex Libri. Edita. Helsinki.
- Niskakangas, Heikki (2009). Johdatus Suomen verojärjestelmään. 2. uudistettu painos. WSOYpro. Helsinki.

- Ojanen, Tuomas & Scheinin, Martin (2011). Kansainväliset ihmisoikeussopimukset ja Suomen perusoikeusjärjestelmä, 171-195. Teoksessa: Perusoikeudet. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Ojanen, Tuomas (2009). Johdatus perus- ja ihmisoikeusjuridiikkaan. Forum Iuris. Helsinki.
- Ojanen, Tuomas (2006). EU-oikeuden perusteita. Edita. Helsinki.
- Ojanen, Tuomas (2003). Perusoikeudet ja ihmisoikeudet Suomessa. Forum Iuris. Helsinki.
- Ojanen, Tuomas (1998). The European Way. The Structure of National Court Obligation under the EC Law. Saarijärvi.
- Penttilä, Seppo (2007). Tax avoidance – considerations from the point of view of EC tax law. Teoksessa: In Memoriam Kari S. Tikka 1944 – 2006. Suomalainen lakimiesyhdistys ja kirjoittajat. Gummerus kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- Raatikainen, Ari (1999). Yksityisyydensuoja työelämässä. Edita.
- Rosas, Allan (2011). Perus- ja ihmisoikeudet EU-oikeudessa. 197-213. Teoksessa: Perusoikeudet. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Schneider, Friedrich (2012a). The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? Institute for the Study of Labor.
- Schneider, Friedrich (2012b). Size and Development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts.
- Schneider, Friedrich & Enste, Dominik (2002). Hiding In The Shadows – The Growth of the Underground Economy. Economic Issues 30. International Monetary Fund.

Schneider, Friedrich; Buehn, Andreas & Montenegro, Claudio E. (2011). Shadow Economies all over the world: new estimates for 162 countries from 1999 to 2007. Asiantuntijakirjoitus. Teoksessa: Handbook on the Shadow Economy. Edward Elgar: A Family Business in International Publishing.

Schneider, Friedrich (2011). Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts. Saatavilla 31.12.2011: <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2012/ShadEcEurope31.pdf>.

Tala, Jyrki (2001). Lakien vaikutukset – Lakiuudistusten tavoitteet ja niiden toteutuminen lainsäädäntöteoreettisessa tarkastelussa. Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos. Helsinki 2001.

Terra, Ben J.M. & Wattel, Peter J. (2008). European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International.

Tuomala, Matti (2009). Julkistalous. Gaudeamus.

Tuori, Kaarlo & Lavapuro, Juha (2011). Perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvollisuus (PL 22§). Asiantuntijakirjoitus. Teoksessa: Perusoikeudet. s. 809-820.

Tuori, Kaarlo (2000). Kriittinen oikeuspositivismi. WSLT.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2013). EU-ministerit sopivat lähetettyjen työntekijöiden työehtojen valvonnan tehostamisesta. Tiedote 9.12.2013. Saatavilla: http://www.tem.fi/tyo/tiedotteet_tyo?89506_m=112907.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012a). Harmaan talouden torjunta etenee. Tiedote 23.11.2012. Saatavilla: http://www.tem.fi/ajankohtaista/tiedotteet/tiedotearkisto/vuosi_2012/harmaan_talouden_torjunta_etenee.108800.news.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012b). Rakennusalan tilaajavastuu ja veronumero.

Saatavilla: http://www.tem.fi/files/33944/TEM_rakennusala_tilaajavastuu_SU_web.PDF.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2011). Talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuminen rakennus- sekä majoitus- ja ravitsemisalalla –työryhmän mietintö. Kilpailukyky. 17/2011. Saatavilla: http://www.tem.fi/files/29563/TEM_17_2011_netti.pdf.

Valtioneuvosto (2012). Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012-2015. Valtioneuvoston periaatepäätös 19.1.2012. Saatavilla 19.1.2012: https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20120119Tehost/VN_peripaaetepaaetoesehdotus_22.12.2011_2.pdf.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2012). Tuloksellisuustarkastuskertomus –

Työperäinen maahanmuutto. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 13/2012. Saatavilla: http://www.vtv.fi/files/3181/VTV_13_2012_NETTI_12.10.2012.pdf.

Valtiovarainministeriö (2013). Ulkomaisten työntekijöiden ja yritysten verovalvontaa koskeva selvitys 1/1013 – Verotusta koskeva arvio ulkomaisen työvoiman käyttöä koskevan sääntelyn toimivuudesta ja puutteista. Maaliskuu 2013. Saatavilla: http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20130402Ulkoma/1_2013_Ulkomaalaist4enj_verovalvontaa_koskeva_selvitys.pdf.

Verohallinto (2014). Veronumerorekisteriin on merkitty 651 946 henkilöä. Tiedote 7.1.2014. Saatavilla: [http://vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Uutisia/Veronumerorekisteriin_on_merkitty_651_94\(21960\)](http://vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Uutisia/Veronumerorekisteriin_on_merkitty_651_94(21960)).

Verohallinto (2013a). Tiedonantovelvollisuus rakennusurakoista ja työntekijöistä tulee voimaan 1.7.2014. Tiedote 24.5.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Tiedonantovelvollisuus_rakennusurakoista\(27333\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Tiedonantovelvollisuus_rakennusurakoista(27333)).

Verohallinto (2013b). Ulkomaalaiset rakennusalan työntekijät saavat veronumeron 1.6.2012 alkaen verotoimistosta. Tiedote 1.5.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Veronumero/Ulkomaalaiset_rakennusalan_tyontekijat_s\(20331\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Veronumero/Ulkomaalaiset_rakennusalan_tyontekijat_s(20331)).

Verohallinto (2013c). Harmaan talouden torjunta etenee rakennusallalla. Tiedote 29.4.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta_etenee_rakennu\(27088\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta_etenee_rakennu(27088)).

Verohallinto (2013d). Veronumerokäytäntö ei ole vielä saavuttanut kaikkia ulkomaalaisia Olkiluoto 3:n ydinvoimalatyömaalla. Tiedote 7.3.2013. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Veronumerokaytanto_ei_ole_vielä_saavutta\(26542\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Veronumerokaytanto_ei_ole_vielä_saavutta(26542)).

Verohallinto (2012a). Verohallinnon tilastoja: Rakennusalan verovalvontahanke. Tiedote 28.9.2012.

Verohallinto (2012b). Uusilla työmailla veronumero otetaan käyttöön 1.9.2012. Tiedote 24.8.2012. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Uusilla_tyomailla_veronumero_otetaan_kay\(22003\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Uusilla_tyomailla_veronumero_otetaan_kay(22003)).

Verohallinto (2012c). Julkinen veronumerorekisteri avataan 7.8.2012. Tiedote 7.8.2012. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Julkinen_veronumerorekisteri_avataan_782\(21701\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Julkinen_veronumerorekisteri_avataan_782(21701)).

Verohallinto (2012d). Veronumero otetaan käyttöön 1.9.2012. Tiedote 18.6.2012.

Saatavilla: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Veronumero_otetaan_kayttoon_192012\(20906\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Veronumero_otetaan_kayttoon_192012(20906)).

Verohallinto (2012e). Verottajan tehovalvonnassa paljastui vakavia puutteita rakennusyömaiden harmaan talouden vastaisissa käytännöissä. Tiedote 11.1.2012. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verottajan_tehovalvonnassa_paljastui_vak\(19607\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verottajan_tehovalvonnassa_paljastui_vak(19607)).

Verohallinto. Rakennusalan verovalvontahanke. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_veroalvontahanke\(18488\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_veroalvontahanke(18488)).

Wikström, Kauko (2008). Yleiset opit verotuksessa. 4. uudistettu painos. Turun yliopisto. Oikeustieteellinen tiedekunta. Turku.

Viljanen, Veli-Pekka (2011). Yksityiselämän suoja (PL 10§). Asiantuntijakirjoitus. Teoksessa: Perusoikeudet, 389-411. WSOYpro.

Viljanen, Veli-Pekka (2001). Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. WSLT.

Virallislähteet

HE 59/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kaupparekisterilain muuttamisesta.

HE 92/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.

HE 58/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

PeVL 12/2002 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi ulosottolain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVL 7/2000 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laeiksi sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista sekä sosiaalihuoltolain muuttamisesta ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

PeVL 14/1998 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi poliisin henkilökäytännöistä.

PeVM 25/1994. Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

TrVM 6/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö valtiontalouden tarkastusviraston kertomuksesta eduskunnalle vaalirahoituksen valvonnasta vuoden 2009 uusituissa kunnallisvaaleissa Karkkilassa, Kauniaisissa ja Vihdissä.

TrVM 9/2010 vp. Tarkastusvaliokunnan mietintö harmaan talouden katvealueista (Suomen kansainvälistyvä harmaa talous).

VaVM 6/2013 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.

VaVM 8/2011 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

TyVL 17/2012 vp. Työelämä- ja tasa-arvovaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.

EV 46/2013 vp. Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja työturvallisuuslain muuttamisesta.

KOM (2007) 304. Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle ja alueiden komitealle palvelujen tarjoamisen yhteydessä tapahtuvasta työntekijöiden lähettämisestä työhön toiseen jäsenvaltioon.

Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelma 22.6.2011.

Oikeuskäytäntö

C-324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH vastaan Finanzamt Steinfurt

C-446/03, Marks & Spencer plc vastaan David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

LIITTEET

LIITE 1. Arvio harmaan talouden koosta EU:n jäsenvaltioissa (%/BKT) 2011.

(Lähde: Schneider 2012a.)

